

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Zhodnocení aplikace převodních cen a zdanění podílů na zisku
u vybrané obchodní společnosti
Evaluation of Transfer Pricing Application and Profit-sharing Taxation
at Selected Business Company

Student: Bc. Michaela Řehová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, PhD.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Michaela Řehová**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Zhodnocení aplikace převodních cen a zdanění podílů na zisku
u vybrané obchodní společnosti
Evaluation of Transfer Pricing Application and Profit-sharing Taxation
at Selected Business Company

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické aspekty převodních cen
 3. Zhodnocení použití převodních cen u vybrané obchodní společnosti
 4. Analýza potenciálního zdanění podílů na zisku
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

MILLER, Angharad and Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 5th ed. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2016. 912 s. ISBN 978-1-78043-785-9.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 až 3 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 27. 4. 2018



Bc. Michaela Řehová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické aspekty převodních cen.....	7
2.1	Stěžejní pojmy a jejich charakteristika	7
2.1.1	Princip tržního odstupu	7
2.1.2	Cena obvyklá.....	8
2.1.3	Spojené osoby	9
2.2	Právní úprava	10
2.2.1	Převodní ceny v české legislativě	10
2.2.2	Úprava transferových cen OECD	12
2.2.3	Převodní ceny v evropském právu	13
2.3	BEPS	14
2.3.1	Akce 8-10: Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě.....	15
2.3.2	Akce 13: Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting)	16
2.3.3	CbC Reporting a DAC4	17
2.4	Dokumentace k převodním cenám.....	18
2.4.1	Srovnávací analýza	21
2.5	Metody pro stanovení převodních cen	23
2.5.1	Tradiční transakční metody.....	23
2.5.2	Ziskové transakční metody	24
3	Zhodnocení použití převodních cen u vybrané obchodní společnosti	26
3.1	Charakteristika obchodní společnosti EUROM, s.r.o.	26
3.1.1	Holdingové uskupení KOKS Group	26
3.1.2	Finanční situace.....	27
3.1.3	Historický vývoj firmy a vize do budoucna.....	29
3.2	Analýza použití převodních cen obchodní společnosti EUROM, s.r.o.	30
3.2.1	Rozbor dokumentace k převodním cenám obchodní společnosti EUROM, s.r.o.	30
3.2.2	Rozbor Přehledů transakcí se spojenými osobami.....	37
3.2.3	Transfer pricing z pohledu analyzované obchodní společnosti	38
4	Analýza potenciálního zdanění podílů na zisku.....	41
4.1	Data poskytnutá Generálním finančním ředitelstvím	41
4.1.1	Elementární analýza dat poskytnutých GŘ.....	42
4.1.2	Regresní a korelační analýza dat poskytnutých GŘ	48

4.2	Potenciální zdanění podílů na zisku.....	54
5	Závěr	57
	Seznam použité literatury.....	59
	Seznam zkratek	65
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Boj proti daňovým únikům je dnes celosvětový fenomén. Ať už vyspělé či rozvojové státy se snaží zamezit vzniku daňovým únikům nebo alespoň snížit jejich rozsah. Pro účinné zabránění daňovým únikům je tedy potřebná spolupráce na celosvětové úrovni. (Rylová, 2012) A právě transakce mezi spojenými osobami jsou jedním ze zdrojů daňových úniků, tudíž jsou jedním z hlavních předmětů kontrol finančních úřadů či jiných mezinárodních institucí. V souvislosti s takovými transakcemi se hovoří o převodních cenách (dále také „transferové ceny“ či „transfer pricing“). Obecně se jedná o ceny uplatňované při transakcích mezi ekonomicky či personálně propojenými podniky. Vznik těchto transakcí je následkem stále rozšiřující se globalizace, díky níž na světovém trhu dochází ke vzniku nadnárodních skupin společností, v rámci nichž, probíhají nejrůznější obchodní operace. (Strouhal, 2013)

Role transferových cen v poslední době neustále roste a stává se hojně diskutovaným daňovým tématem jak pro orgány daňové správy, tak pro samotné společnosti. Ze strany nadnárodních společností jsou převodní ceny nástrojem daňové optimalizace, a to formou transferu disponibilních zisků do zemí s nižší sazbou daně a zároveň tvorbou vyšších nákladů v zemích s vyšším daňovým zatížením (James and Nobes, 2017). Naopak cílem národních daňových správ je zabezpečit výběr daní a zvýšit své daňové příjmy. Z pohledu daňové správy tedy z těchto převodů zisků a nákladů vyvstává nebezpečí daňových úniků. (Kolektiv autorů, 2017) Úpravou převodních cen mohou totiž spojené osoby v rámci skupiny zavést politiku snížení daňového zatížení (Cullis and Jones, 2009).

V první části práce budou osvětleny teoretické aspekty převodních cen, které vycházejí z právní úpravy transferových cen. Práce se zabývá nejen ustanoveními české legislativy zabývající se otázkou převodních cen, ale především mezinárodní úpravou, hlavně ze strany Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a Evropské unie. Dále zde jsou vymezeny a podrobněji vysvětleny důležité pojmy pro pochopení podstaty transfer pricingu.

Druhá část práce se bude zabývat transferovými cenami z pohledu konkrétní účetní jednotky, obchodní společnosti EUROM, s.r.o., která se s problematikou převodních cen potýká v praxi, jelikož je součástí nadnárodní skupiny. V první podkapitole je vybraná obchodní společnost obecně charakterizována, v kapitole následující je analyzováno její praktické použití převodních cen.

Třetí kapitola bude vycházet z dat Samostatných příloh k položce 12 I oddílu podaných poplatníky, která byla poskytnuta Generálním finančním ředitelstvím. Na základě poskytnutých dat bude provedena základní analýza dat pomocí popisných statistických charakteristik

a analýza závislostí. Dále bude v této části analyzována situace případné nemožnosti osvobození zdanění podílů na zisku.

Cílem práce je objasnit problematiku převodních cen za pomoci náhledu do praxe prostřednictvím analýzy daňové politiky konkrétní obchodní společnosti a poskytnutých dat GFR, a na jejich základě následně analyzovat zdanění podílů na zisku, a v konečném důsledku tyto analýzy zhodnotit. Dílčím cílem je teoreticky popsat a vysvětlit transfer pricing za pomoci shromážděných zdrojů a vyzdvihnout důležitost otázky převodních cen prostřednictvím interpretace BEPS.

Pro dosažení stanoveného cíle byla použita především v teoretické části práce metoda deskripce a konkretizace, v praktické části byla využita zejména metoda analýzy, konkrétně např. analýzy závislostí. Dále byly v práci aplikovány metody popisné statistiky, ale také komparace, dedukce a syntézy např. při rozboru dokumentace k převodním cenám obchodní společnosti EUROM, s.r.o.

2 Teoretické aspekty převodních cen

Transfer pricing je jednou z hojně diskutovaných otázek mezinárodního zdanění, jelikož je součástí problematiky vztahů mezi mateřskou společností a jejími spřízněnými podniky. Použití převodních cen vyvstává ze vzájemných transakcí mezi spřízněnými subjekty z různých států. Převodní ceny představují ceny, kterými by měla být takováto obchodní transakce oceněna. V případě nesprávného ocenění, tj. stanovení převodní ceny, může dojít k daňovému úniku, konkrétně navýšením pořizovací ceny nebo snížením prodejní ceny, protože takto si společnosti mohou snižovat či zvyšovat daňový základ. Podstatou takového daňového úniku je zvýšení daňového základu té společnosti, která by vzhledem k daňovému režimu státu svého sídla odvedla nejnížší daň. Proto je potřeba vnitroskupinovému oceňování věnovat pozornost nejen na úrovni národních daňových správ, ale na úrovni celosvětové. (Rylová, 2012)

2.1 Stěžejní pojmy a jejich charakteristika

S problematikou transferových cen je spojeno několik málo pojmů, bez kterých se při úvahách o převodních cenách nelze obejít. Konkrétně se jedná princip tržního odstupu, spojené osoby a cena obvyklá. Tyto pojmy dohromady vysvětlují samotnou podstatu převodních cen.

2.1.1 Princip tržního odstupu

Při aplikaci převodních cen by měl daňový poplatník vycházet z principu tržního odstupu. V české legislativě je princip tržního odstupu vymezen v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DZP“). Jeho definice odpovídá článku 9 Modelové (vzorové) smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD (dále jen „Modelová smlouva“) a také definicím uvedených ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Princip tržního postupu je formulován v následující podobě: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“*

Z formulace lze vyvodit, že ceny použité v transakcích mezi spojenými osobami by měly odpovídat cenám uplatňovaným mezi osobami personálně či ekonomicky nespojenými, tj. nezávislými osobami. Převodní ceny by tedy měly být stanovovány způsobem jako by se nejednalo o spojené osoby. (Kolektiv autorů, 2017)

V případě vzniku rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla stanovena při shodných či obdobných podmínkách mezi nezávislými stranami, by mělo dojít k jeho dodanění. V případě že při posuzování podmínek obchodních a finančních vztahů mezi spřízněnými subjekty dojde k zjištění, že se sjednané podmínky mezi těmito subjekty liší

od podmínek, které by byly stanoveny mezi nezávislými podniky, mělo by tedy dojít k dodanění zisků podnikem nevykázaných. V takovémto případě by mohlo dojít ke dvojímu zdanění (oběma účastníky transakce), proto Modelová smlouva stanovuje zásadu přiměřené úpravy ZD daňového subjektu druhého smluvního státu. (Rylová, 2012)

Při určení převodní ceny u vnitroskupinových transferů by měl daňový poplatník použít takový přístup, aby ho v případě daňové kontroly byl schopen obhájit. Primárním předpokladem aplikace principu tržního odstupu je plně racionální chování zúčastněných stran v transakci, které při zohlednění veškerých dostupných informací aspirují o maximalizaci svého zisku. (Kolektiv autorů, 2016)

Ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „směrnice OECD“) je tento způsob stanovení transferových cen označován anglicky jako Arm's Length Principle (ALP).

2.1.2 Cena obvyklá

Ceny stanovené na základě principu tržního odstupu se označují jako nezávislé ceny, v českých podmínkách se hovoří o ceně obvyklé pro účely stanovení základu daně z příjmů (Accace, 2017). Při transakcích v rámci skupiny by ceny měly odpovídat cenám tržním, které by byly stanoveny při běžných obchodních transakcích mezi nezávislými stranami, tzn. měly by být tržně obvyklé. Daňová legislativa se tímto snaží zabránit přelévání zisků do států s nižším daňovým zatížením.

Význam pojmu cena obvyklá je objasněn v české legislativě v zákoně č. 151/1997 o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož se jedná o cenu, která by byla dosažena při prodeji stejného či obdobného majetku nebo při poskytnutí stejné či obdobné služby v obvyklém obchodu v tuzemsku ke dni ocenění, přičemž se při ocenění berou v úvahu všechny okolnosti mající vliv na cenu, ne však okolnosti mimořádné (např. stav tísně subjektu, důsledky přírodních katastrof apod.). Pojmy cena obvyklá a ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích dle § 23 odst. 7 zákona o DZP jsou si obsahově značně blízko, lze je tedy oba v běžné daňové praxi možno používat s odkazem na uvedené ustanovení zákona o DZP.

Ceny mezi podniky ve skupině ale nemusejí být vždy shodné s cenami nezávislými, neboť součástí poskytované služby či prodávaného zboží mohou být i informace či služby pro úspěšný odbyt, nebo se firma snaží proniknout na trh s novým výrobkem či pouze zvýšit svůj tržní podíl. V takových případech může být nižší cena akceptována s tím, že v budoucnu bude podnik dosahovat vyššího zisku, který bude zdaněn, čímž dojde ke kompenzaci nižší ceny.

Subjekt je však povinen ocenění takovéto transakce řádně doložit a orgánu daňové správy ho při daňové kontrole řádně odůvodnit a obhájit, což mnohdy může být problematické. Podstatou je vycházet z principu nezávislosti a provést úpravy pro přiblížení se nezávislým cenám. (Rylová, 2012)

2.1.3 Spojené osoby

Úpravu spojených osob lze taktéž nalézt v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o DZP a také v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, tzn. i v Modelové smlouvě. Česká právní úprava spojených osob je relativně obsáhlá a více specifická v komparaci s definicí OECD vymezené v Modelové smlouvě (Kolektiv autorů, 2016).

Spojenými osobami se podle zákona o DZP rozumí:

- a) kapitálově spojené osoby, přitom
 - podílí-li se jedna osoba na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob, a přitom tento podíl představuje aspoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,
- b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby
 - kdy se jedna osoba podílí na vedení či kontrole osoby jiné,
 - kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, které jsou vzájemně osobami jinak spojenými (za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, z nichž jedna je členem dozorčích rad obou osob),
 - ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
 - blízké,
 - které vytvořily právní vztah, a to převážně za účelem snížení ZD nebo zvýšení daňové ztráty.

Problémy, které by mohly nastat ve výkladu tohoto ustanovení, odstraňuje pokyn GFR D-22, čj.: 5606/15/7100-10, ze dne 6. 2. 2015. Řeší například aplikaci ustanovení na situace, kdy je potřeba ujasnit, zda transakce byla uskutečněna v době, kdy její strany byly osobami spojenými, tudíž břemena povinností spojených osob nesou i později, kdy jsou již osobami nespojenými.

Za spojené osoby se podniky dle čl. 9 Modelové smlouvy považují, jestliže:

- a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo či nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo

b) se tytéž osoby podílejí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu, a pokud jsou oba podniky v těchto případech vázány ve svých obchodních nebo finančních vztazích podmínkami, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, můžou zisky, které by byly docíleny jedním z podniků, nebýt těchto podmínek, díky kterým docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

Úprava spojených osob podle Modelové smlouvy je méně podrobná a nepokrývá všechny případy, kdy zákon o DZP definuje podniky jako osoby spojené, může však nastat i situace opačná, kdy jsou podniky považovány za osoby spojené dle Modelové smlouvy, avšak nikoliv podle zákona o DZP.

Obecně, hovoří-li se o spojených osobách, mají se na mysli společnosti, které jsou součástí nadnárodní skupiny, jedná se tedy o společnosti majetkově či personálně propojené. Lze je také popsat jako podniky, které jsou integrovány do větších hospodářských celků napříč více státy. Často taktéž bývají spojené osoby označovány jako sdružené či spřízněné podniky. (Strouhal, 2013)

2.2 Právní úprava

Problém transferových cen vychází především z transakcí prováděných mezi spřízněnými podniky sídlících v různých státech, z čehož již vyplývá, že je tato problematika předmětem otázek mezinárodního zdanění. Právní úpravu převodních cen je tudíž nutno hledat nejen v národních právních předpisech, ale především v mezinárodní legislativě.

Česká republika při aplikaci převodních cen respektuje pravidla OECD vyplývající ze směrnice OECD. V zákoně jako takovém výraz převodních cen není upraven. Jediné, co je v zákoně o DZP definováno, je princip tržního odstupu, v rámci něhož, zákon o DZP stanovuje podmínky užití ceny obvyklé a upravuje pojem spojené osoby. Na úrovni Evropské unie se problémem transfer pricingu zabývá především tzv. arbitrážní konvence č. 90/436/EHS o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky ze dne 23. července 1990 (dále jen „arbitrážní konvence“).

2.2.1 Převodní ceny v české legislativě

V České republice je úprava převodních cen zakotvena především v zákoně o DZP, ale také v pokynech vydaných Ministerstvem financí. Zákonem o DZP jsou převodní ceny stručně vymezeny zněním § 23 odst. 7, kde je formulován princip tržního odstupu, který je potřeba aplikovat v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění, směrnice OECD a dalších materiálů vydaných OECD, a i obecných ekonomických poznatků (Kolektiv autorů, 2016). V rámci

tohoto ustanovení je taktéž definován pojem „spojené osoby“ a „cena obvyklá“, tyto pojmy jsou vysvětleny v předchozí kapitole. Zdaněním mezi spojenými osobami se zabývají i další ustanovení zákona o DZP, v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 je uvedeno, že za podíl na zisku se považuje i rozdíl zjištěný mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou, § 23 odst. 11 se zabývá úpravou principu tržního odstupu pro účely stanovení ZD stálých provozoven. Ustanovení § 37 zákona o DZP pak upřednostňuje mezinárodní smlouvy před zákonem a § 38nc upravuje možnost podání závazného posouzení.

Pro vyšší konkrétnost vytvořila česká daňová správa dokumenty ve formě pokynů, které mají být návodem pro použití mezinárodně uznávaných standardů oceňování vnitropodnikových transakcí. Pokyny vydané MF ČR mají charakter pouhého doporučení, daňoví poplatníci se jimi nemusí řídit, jelikož nejsou právně závazné.

Prvním je Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, který má napomoci k jednotnému postupu při zdaňování vnitropodnikových transakcí uvnitř holdingu jak ze strany podnikatelských subjektů, tak daňové správy.

Pokyn D-333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami se, jak už z názvu vyplývá, zabývá závazným posouzením., které je ukotveno v zákoně o DZP. Tento pokyn upravuje postup závazného postoupení, které dává poplatníkovi možnost předem si ověřit cenu pro určitou řízenou transakci.

Dalším vydaným dokumentem je Pokyn D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (dále jen „pokyn D-334“), jehož význam spočívá v uvedení doporučeného obsahu dokumentace k převodním cenám. Tento obsah stanovuje na základě Kodexu ohledně chování dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU.

V rámci skupiny bývají často poskytovány služby, které svou povahou slouží pouze k podpoře hlavní činnosti podniků, k zajišťování provozních, řídicích a kontrolních mechanismů. Těmito rutinními vnitroskupinovými službami se zabývá Pokyn D-10 o službách s nízkou přidanou hodnotou (dále jen „Pokyn D-10“). V dokumentu je popsáno, jakou podobu služby musí mít, aby mohly být považovány za služby s nízkou přidanou hodnotou, a odkazuje také na Zprávu EU JTPF: Guidelines on lowvalueadding intra-group services v níž lze najít soupis příkladů takovýchto služeb. Pokyn D-10 je daňovým poplatníkům pomocí při stanovení cen za vnitropodnikové služby rutinního charakteru a dává možnost použití systému

tzv. „bezpečného přístaviště“ (angl. safe harbor), jehož koncept spočívá v aplikaci předem správcem daně stanovené ziskové přírážky k nákladům.

2.2.2 Úprava transferových cen OECD

OECD byla a stále je hlavním iniciátorem řešení problematiky transferových cen, touto oblastí se již zabývá desítky let. Prvním dokumentem vypracovaným OECD byla Zpráva OECD Převodní ceny a nadnárodní podniky z roku 1979. Tato zpráva byla základem pro vznik Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, která byla výsledkem přepracování této zprávy v roce 1995. (Miller and Oats, 2016) Směrnice OECD byla novelizována v roce 2010, v dalších letech byla aktualizována až do poslední novelizace v červenci roku 2017. Cílem novelizace byla revize a organizace dosavadních dokumentů OECD vydaných k převodním cenám a zahrnutí výsledků akčního plánu BEPS a revidovaných pravidel pro tzv. safe harbors. (Řehák a Seidlová, 2017)

Směrnice OECD byla vytvořena za účelem sjednocení postupů jak daňových správ, tak nadnárodních společností při stanovování převodních cen a také má plnit funkci výkladového pravidla čl. 9 Modelové smlouvy. Modelovou smlouvu OECD zpracovala jako vzor pro jednodušší uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění mezi státy, tyto bilaterální akty upravují situace, kdy si oba státy nárokují zdanění příjmu. Článek 9 Modelové smlouvy obsahuje definici sdružených podniků a podmínky použití principu ALP. (Miller and Oats, 2016)

Směrnice OECD není závazným dokumentem v právním slova smyslu, je pouhým doporučením, představuje však mezinárodně schválená pravidla pro určování transferových cen (OECD, 2017). Legislativy jednotlivých členských států OECD vycházejí z této směrnice a implementují jednotlivá ustanovení do svých dokumentů, v ČR jsou touto implementací pokyny MF ČR, které taktéž nejsou právně závazné, principy směrnice OECD nejsou přímo zakotveny v českých daňových zákonech (MFČR, 2010a).

Další iniciativou OECD ve spolupráci s G20 je akční plán BEPS (angl. Base Erosion and Profit Shifting Action Plan), který vznikl jako reakce na agresivní vyhýbání se daňovým povinnostem nadnárodních společností (Hashimzade and Epifantseva, 2018). Projekt byl zveřejněn v roce 2013, kdy započala jeho první fáze, cílem bylo vyřešit současné nedostatky mezinárodních pravidel. Druhá fáze projektu BEPS započala roku 2015, kdy byl schválen balíček opatření pro komplexní reformy mezinárodních pravidel. (PwC, 2016) Akčnímu plánu BEPS je níže věnována samostatná kapitola.

2.2.3 Převodní ceny v evropském právu

Problematika převodních cen je také řešena na úrovni Evropské unie. Při aplikaci různých opatření týkajících se transfer pricingu se EU snaží o to, aby byla slučitelná s návrhy OECD, a při tvorbě svých dokumentů tedy vychází ze směrnice OECD. Z pohledu EU mezery v mezinárodních pravidlech brání fungování vnitřního trhu a vedou k možnosti vzniku daňových úniků, proto se snaží svou aktivitou také přispět k dosažení cílů akčního plánu BEPS.

Již v roce 2002 EU neformálně zřídila Společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování (EU Joint Transfer Pricing Forum – JTPF), které má Komisi EU radit a napomáhat při řešení otázek této problematiky. Díky nabývajícím důležitosti a užitečnosti této skupiny bylo v roce 2006 na základě rozhodnutí Komise 2015/C 20/05 JTPF oficiálně zřízeno a jeho mandát se již dvakrát prodloužil, nyní je platný do roku 2019. Jedná se o skupinu odborníků, která má diskutovat o problémech při oceňování přeshraničních transakcí mezi propojenými společnostmi a o otázkách zdaňování nadnárodních podniků. JTPF je složeno z členů vládního i nevládního sektoru, členy jsou daňové správy, nevládní organizace a organizace, které jsou tvořeny odborníky na záležitosti týkající se převodních cen. (Evropská komise, 2015) Pro účely sjednocení postupů a pravidel při tvorbě dokumentace převodních cen, kterou poplatníci předkládají daňové správě při kontrole jako průkazné doložení správného nastavení převodních cen, vytvořila tato pracovní skupina koncept evropské dokumentace k převodním cenám., na jehož základě byl přijat Kodex chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v EU. Kodex je určen zejména pro členské státy, ale má taky za úkol podněcovat podniky k používání koncepce evropské dokumentace. Tvorba těchto pravidel vyvstává z existence rozdílných úprav dokumentačních povinností v různých členských státech, což je jak pro firmy, tak daňové správy překážkou. (MFČR, 2010b) Tvorba evropské dokumentace převodních cen je v souladu s opatřením 13 akčního plánu BEPS. Součástí Akce 13 je také záležitost CbC reportingu, který má za úkol poskytovat daňovým správám informace pro daňové účely o celé skupině, tu taktéž EU implementovala do svých nástrojů (viz kapitola 2.3.3) JTPF také pracuje na zvýšení účinnosti mechanismů řešení sporů v rámci opatření 14 akčního plánu BEPS. (Evropská komise, 2014) Těmito veškerými opatřeními EU napomáhá členským státům implementovat základní standardy akčního plánu BEPS (tzv. inkluzivní rámec).

Dalším úkolem JTPF je práce na arbitrážní konvenci, jejímž účelem je rozšíření pravidel smluv o zamezení dvojího zdanění, jelikož se ale jedná o směrnici, lze ji aplikovat pouze mezi členskými státy EU. Byla vytvořena pro vyřešení případů, kdy jeden stát provede úpravu zisků v kontextu s transferovými cenami sjednanými mezi spojenými podniky, avšak druhý stát

takovou úpravu neprovede, v důsledku čehož zisky budou zdaněny dvakrát. Arbitrážní konvence nejenže formuluje zásady pro úpravy zisků, ale také ukládá daňovým správám povinnost najít řešení sporů vzniklých v důsledku úprav zisků v souvislosti s převodními cenami vzájemnou dohodou. K vzájemné dohodě by mělo dojít do dvou let od předložení věci, není-li dosaženo dohody v tomto časovém období, je stanovena tzv. Poradní komise, jejímž úkolem je najít východisko daného sporu. Stanovisko musí Poradní komise zaujmout do šesti měsíců, čímž arbitrážní konvence velice urychluje proces řešení sporů týkajících se stanovení převodních cen. V České republice vstoupila arbitrážní konvence v platnost 1. října 2006. (Rylová, 2012)

2.3 BEPS

Cílem projektu BEPS je zabránění umělého přesouvání zisků do zemí, kde hospodářská činnost neprobíhá a je zde nízké či žádné daňové zatížení, podnikové zisky by měly být zdaňovány tam, kde probíhá skutečná ekonomická aktivita. Hlavním problémem je tedy řešení narušování základů daně a přesouvání zisků do jiných států. (Thom, 2017)

Balíček BEPS obsahuje 15 akcí, díky nimž vlády mají nástroje zabráňující zdanit zisk jinde, než kde probíhá hospodářská činnost generující zisk a kde se vytváří hodnota. Projekt je založen na podpoře všech zemí, které mají zájem o provádění těchto pravidel. K plnění akcí se připojily nejen členské země OECD a země skupiny G20, ale i rozvojové státy. (OECD, 2018a) Mezi konkrétních 15 akcí, které představují souhrn doporučení s cílem eliminace daňových úniků, patří:

- Akce 1: Daňové výzvy digitální politiky;
- Akce 2: Neutralizace efektů hybridních schémat;
- Akce 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla);
- Akce 4: Omezení odčitatelnosti úroků;
- Akce 5: Efektivnější čelení škodlivým daňovým praktikám;
- Akce 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění;
- Akce 7: Předcházení umělému vyhýbání se statusu stálé provozovny;
- Akce 8-10: Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě;
- Akce 11: Měření a monitorování BEPS;
- Akce 12: Povinné oznamování daňově optimalizačních schémat;
- Akce 13: Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting);

- Akce 14: Zefektivnění mechanismu řešení případů dohodou;
- Akce 15: Mnohostranný nástroj pro změnu dvoustranných daňových smluv. (MFČR, 2016)

Z těchto patnácti akcí se konkrétně transferovými cenami zabývají Akce 8-10 a Akce 13.

Je možné říci, že akční plán BEPS je nejdiskutovanější otázkou týkající se mezinárodního zdanění. Představiteli OECD a G20 byl vytvořen tzv. inkluzivní rámec, který umožňuje zúčastněným státům spolupracovat na vývoji norem týkajících se problematiky BEPS. Členové tzv. inkluzivního rámce budou rozvíjet monitorovací postup stanovených minimálních čtyř standardů a zavedou mechanismy přezkumu dalších složek akčního plánu. Zatímco dodržování čtyřech základních norem by mělo vést k zajištění rovných podmínek jurisdikcí, proces přezkumu umožní zúčastněným zemím přezkoumat jejich vlastní daňové systémy a jeho prostřednictvím identifikovat a odstranit prvky vedoucí ke vzniku rizika eroze základu daně a přesouvání zisků. Mezi základní čtyři standardy patří Akce 5, Akce 6, Akce 13 a Akce 14, které představují škodlivé daňové praktiky, zneužívání smluv, zpravodajství podle jednotlivých zemí a mechanismy pro řešení sporů. (OECD, 2018a)

Státy a jurisdikce byly vyzvány, aby vyjádřily svůj zájem či nezájem na účasti inkluzivního rámce a připojily se ke vzájemné spolupráci a zavázaly se k provádění základního balíčku BEPS. Časové lhůty se pro jednotlivé země liší, jelikož odráží úroveň vývoje konkrétních zemí, většina by však měla implementovat základní standardy akčního plánu BEPS stanovené OECD a G20 do své legislativy do konce roku 2018. (OECD, 2018a) ČR podepsala v červnu roku 2017 multilaterální dohodu k implementaci BEPS (KDP, 2017) a tím se připojila k této mezinárodní iniciativě 110 zemí (OECD, 2018d). V této souvislosti EU zveřejnila v prosinci 2017 seznam zatím nespolupracujících jurisdikcí v daňové oblasti (Rada EU, 2017).

2.3.1 Akce 8-10: Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě

Z pohledu převodních cen jsou nejdůležitějšími body akčního plánu Akce 8-10. Tyto tři akce se zabývají nesprávným nastavením principu tržního odstupu a tím vznikajícím rizikem. (Miller and Oats, 2016) Je-li nastavení převodních cen správné, dochází ke správnému rozdělení zisku mezi účastníky transakce, tudíž i ke správnému rozdělení základu daně mezi dané státy, jichž jsou účastníci transakce rezidenty. U některých druhů transakcí je však správné použití principu tržního odstupu složité až nemožné, společnosti proto obcházejí tento princip, což má za následek přesun zisků do jiných států, než kde by měly být zdaněny. (James and Nobes, 2017)

Z tohoto důvodu OECD stanovuje transakce, u nichž je identifikováno největší riziko nesprávného nastavení transferových cen. Jedná se o transakce zahrnující:

- transfer nehmotného majetku (Akce 8);
- transfer rizika (Akce 9);
- transakce, které nejsou ekonomicky racionální z pohledu jednotlivých účastníků trhu, ale mohou být ekonomicky racionální z pohledu skupiny jako celku (Akce 10).

Akce 10 se mimo jiné zaměřuje i na manipulační praktiky převodních cen používané k odklání zisků z nejméně ziskových aktivit skupiny, na poplatky za správu a náklady na vrcholové vedení.

Akce 8-10 poskytují konkrétní adaptace pro vnitropodnikové oceňování pro nadnárodní podniky i daňové správy. Jako výsledek těchto úprav vyvstává potřeba klást důraz více na ekonomické aktivity, které jsou skutečně vykonávány než na smluvní uspořádání mezi účastníky transakce, dále také předpoklad daňové relevantnosti smluvního převodu rizika pouze za podmínky zahrnutí skutečného provádění relevantních procesů. Další úprava se týká situace, kdy entity bohaté na kapitál nevykonávají žádné skutečné ekonomické aktivity (např. cash box), v takovém případě jim bude možno přiřadit pouze malou část zisku, v podstatě odpovídající bezrizikové sazbě. (MFČR, 2016)

V roce 2015 vydala OECD finální zprávu k opatření 8-10, jakožto i k jiným akcím. Jednalo se o vysvětlující prohlášení obsahující připomínky a revize k převodním cenám, na základě něhož, byla vypracována nejnovější směrnice OECD z roku 2017. Současně jsou tedy nástroje řešení těchto akcí součástí směrnice OECD. (OECD, 2018b) Do české správní praxe jsou aplikovány prostřednictvím obecného ustanovení zákona o DZP týkajícího se převodních cen mezi spojenými osobami (MFČR, 2016).

2.3.2 Akce 13: Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting)

Aby daňové správy mohly posuzovat správnost nastavení převodních cen, potřebují mít přehled o fungování konkrétní nadnárodní skupiny, právě to a další informace jim má přinést dokumentace k převodním cenám (MFČR, 2016). Akce 13 obsahuje požadavky, které by daňová správa měla po daných nadnárodních skupinách požadovat. Tyto požadavky jsou také součástí směrnice OECD. (OECD, 2018c) Nově od novelizace směrnice OECD z roku 2017 se dokumentace skládá ze tří částí:

1. tzv. master file, což je základní dokument, který by měl obsahovat základní informace o skupině;
2. tzv. local file neboli místní dokument, který obsahuje údaje o konkrétní společnosti, která je součástí skupiny a je rezidentem dané jurisdikce;
3. country-by-country report (dále jen „CbC report“) neboli zpráva dle jednotlivých zemí, která se však týká pouze nadnárodních skupin s obratem nad 750 mil. EUR.

Zprávy dle jednotlivých zemí mají povinnost podávat mateřské společnosti nadnárodních skupin svým daňovým správám, ty následně zprávy předají na základě mezinárodní smlouvy o výměně informací pro daňové účely či bilaterálních smluv daňovým správám těch zemí, ve kterých sídlí příslušní členové skupiny.

Rozšíření dokumentace o CbC report má své výhody i negativa. Jako negativum lze uvést zvýšenou administrativní zátěž poplatníků, avšak jelikož je povinnost sestavování zprávy dle jednotlivých zemí dána překročením relativně vysoké hranice obratu, v případě ČR se podání zprávy týká pouze jednotek případů. Výhody má CbC report pro daňové správy, více získaných informací jim umožní provádět lepší rizikovou analýzu a na základě údajů o celosvětových aktivitách se může zaměřit pouze na společnosti dané skupiny, u kterých je identifikováno riziko agresivního daňového plánování a odhalit tak nepřesnosti v sestavování převodních cen a související daňové úniky. Na základě výsledků Akce 11 by zprávou získaná data mohla být využita pro ekonomickou analýzu přesouvání zisků nadnárodními skupinami. (MFČR, 2016)

Akce 13 je jedním z minimálních standardů inkluzivního rámce z čehož pro všechny signatáře vyplývá povinná implementace CbC reportu do daňové praxe (OECD, 2018c). V této souvislosti byla na základě Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech vypracována Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně Zpráv podle zemí (CBC MCAA) (MFČR, 2018) a podepsána 68 signatáři z řady členských i nečlenských států OECD (OECD, 2018e).

2.3.3 CbC Reporting a DAC4

Jak již bylo uvedeno výše, co se týče problematiky převodních cen, vychází EU především z nástrojů OECD. I v tomto případě přebrala Evropská unie iniciativu OECD a zapracovala CbC reporting do Směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti

daní (dále jen „DAC4“), která upravuje podmínky pro členské státy týkající se zprávy podle jednotlivých zemí.

V ČR je CbC reporting zakotven od 19. září 2017 v zákoně č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších příslušejících zákonů, ve znění pozdějších přepisů (dále jen „zákon č. 164/2013“), do něhož byla DAC4 (resp. Akce 13) prostřednictvím novelizace transponována. Ze zákona č. 164/2013 vyplývá pro české podniky, které jsou součástí nadnárodní skupiny, povinnost podat Finanční správě jí požadované informace prostřednictvím Ohlášení, případně i Oznámení, je-li česká společnost nejvyšší mateřskou společností skupiny. (Finanční správa, 2017) Existující společnosti musely podat Ohlášení v termínu do 31. října 2017 a Ohlášení do 31. prosince 2017 (PwC, 2017). První CbC reporty měly být podány do konce roku 2017 za období začínající 1. ledna 2016, a to do 12 měsíců od konce daného hospodářského roku (Deloitte, 2017).

Zpráva dle jednotlivých zemí musí obsahovat následující informace o nadnárodní skupině společností:

- komplexní informace o výnosech (ze spojených transakcí, z nezávislých transakcí, celkové výnosy);
- zisk (popř. ztráta) před zdaněním;
- daň z příjmů (splatná, zaplacená);
- základní kapitál;
- nerozdělené zisky;
- počet zaměstnanců;
- hmotná aktiva mimo peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů ve vztahu k jurisdikcím, v nichž skupina operuje;
- identifikace členských společností nadnárodní skupiny včetně jurisdikce daňové rezidence každé entity, popř. jurisdikce, podle které je společnost založena (liší-li se od rezidentury);
- hlavní podnikatelská činnost každé entity skupiny. (MFČR, 2016)

2.4 Dokumentace k převodním cenám

Díky náchylnosti k daňovým únikům bývají převodní ceny často předmětem daňových kontrol. V rámci kontroly je pak daňový subjekt povinen prokázat a zdůvodnit jím použitý způsob stanovení převodních cen, a právě důkazním prostředkem by měla být pečlivě zpracovaná dokumentace k převodním cenám.

Sdružené podniky by měly stanovovat převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu, a jelikož veškeré údaje uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále také jen „daňové přiznání“) by měly být schopny průkazně doložit, měly by podniky i v rámci určování převodních cen vést dokumenty s tím související, které obsahují informace na základě kterých, byly vnitroskupinové ceny stanoveny, jaké faktory byly zohledněny a jaké metody byly použity. Vypovídací schopnost těchto dokumentů by však pro daňovou správu měla být alespoň rovna nákladům na jejich získání a zároveň by podnikům neměly vznikat nepoměrně vysoké náklady související se získáním takových dokumentů od zahraničních spřízněných osob. Dokumentace má shromažďování informací týkajících se převodních cen podnikům zjednodušit a také napomoci orgánům daňové správy k efektivnější kontrole. Vztahy ve skupině jsou totiž mnohdy poměrně složité a k přesvědčivému doložení souladu s principem tržního odstupu napomůže pouze pečlivě zpracovaný ucelený dokument. Požadavky na dokumentaci určuje směrnice OECD, ze které rovněž vychází koncept evropské dokumentace k převodním cenám. Doporučený rozsah a obsah dokumentace na základě těchto dvou iniciativ uvádí v ČR také pokyn D-334. (Rylová, 2012) V ČR vypracování dokumentace není povinné, při případné kontrole daňovou správou jsou však vyžadovány důkazní prostředky, za něž se dokumentace k převodním cenám považuje. Je tedy více než vhodné mít dokumentaci zpracovanou, jelikož dopracování dokumentace až při případné kontrole je jak časově, tak i finančně, díky možným penalizacím za její včasné nedodání, nevýhodné a náročné. Lhůta pro předložení důkazních prostředků činí 15 dnů, může být prodloužena i na 30 dnů, ale i taková doba je z praktických zkušeností podniků k přípravě dokumentace nedostatečná.

Při tvorbě je doporučeno vycházet z konceptu dokumentace daným EU, ale je možno vycházet i z metodiky vlastní, je však nutné dodržet požadavky pokynu D-334. Řádně zpracovaná dokumentace by měla být základem pro funkční a srovnávací analýzu a také podkladem k odůvodnění vybrané metody pro určení převodní ceny. (Strouhal, 2013)

Podle EU je zpracování dokumentace rozděleno do dvou částí (jejich podrobný obsah viz Příloha č. 1), jimiž jsou:

1. základní dokumentace (tzv. masterfile), která má obsahovat informace podávající ucelený přehled o nadnárodní skupině, jenž by měly být použitelné pro všechny daňové správy členských států EU;
2. dokumentace specifická pro určitý členský stát, kterou si vytvoří v návaznosti na základní dokumentaci každý podnik zvlášť podle země své rezidence.

Záleží na skupině, které dokumenty zajistí za skupinu jako celek a jaké za své jednotlivé členy, ale každý podnik by měl mít k dispozici dokumenty, které po něm stát rezidence

požaduje. A jelikož není tvorba dokumentace podle evropského konceptu povinná, rozhodnutí o sestavování masterfile záleží pouze na skupině, zda uzná, že je to pro ni výhodné či nikoliv. Doporučení k přípravě základní dokumentace vychází z předpokladu, že masterfile budou sestavovat odborníci na převodní ceny, tím by měla podávat kvalitnější údaje, a mít větší vypovídací schopnost o skupině, než když si sestavuje dokumentaci každý subjekt holdingu sám za sebe, což by napomohlo správci daně lépe pochopit vnitroskupinové obchodní vztahy a politiku převodních cen.

Bez ohledu na to, zda je či není ve skupině sestavována základní dokumentace, by dokumentace k převodním cenám předkládaná daňovým správám v ČR měla obsahovat informace:

- o skupině, které může či nemusí představovat masterfile;
- o podniku;
- o obchodním vztahu;
- o okolnostech, které mají vliv na obchodní transakci;
- o způsobu tvorby transferových cen;
- o tom, zda je dokumentace vytvořena podle konceptu EU.

Tento obsah je slučitelný s evropskou dokumentací a měl by být pro daňovou správu dostačujícím pro stanovení, zda převodní ceny byly stanoveny na základě principu tržního odstupu. (MFČR, 2010b)

Požadavky OECD k dokumentaci k převodním cenám obsahuje článek 5 směrnice OECD a mimo to jsou součástí Akce 13 BEPS. Původně se dokumentace skládala ze dvou částí, tzv. masterfile a tzv. localfile, od aktualizace směrnice v roce 2017 by již dokumentace měla obsahovat části 3, navíc jsou nadnárodní skupiny povinny sestavit CbC report. Jak již bylo uvedeno v kapitolách 2.3.2 a 2.3.3 jedná se o zprávu dle jednotlivých zemí, která se týká podnikatelských subjektů s obratem nad 750 mil. EUR. CbC reporting sice není součástí evropského konceptu dokumentace, avšak Evropská unie tento pokyn OECD, rozšířit dokumentaci o třetí část, implementovala prostřednictvím směrnice DAC4. V ČR byla DAC4 transponována do zákona č. 164/2013, čímž vznikla povinnost i českým firmám reportovat tuto zprávu. První CbC reporty byly podávány na konci roku 2017, v tuzemsku se tato povinnost však díky vysokému limitu obratu týkala zhruba 10 až 15 podniků. Požadavky masterfile a localfile jsou v podstatě relevantní s údaji doporučenými koncepcí EU, jelikož evropská dokumentace vychází z návrhu OECD. Masterfile by obecně měla obsahovat informace o celé skupině, jako například:

- organizační struktura;
- hlavní obory činnosti;
- nehmotná aktiva a jejich vlastnictví, využití a vývoj;
- vnitroskupinové finanční vztahy;
- konsolidované daňové a účetní výkazy.

Součástí localfile, kterou sestavují jednotliví členové skupiny samostatně, podle pokynů jurisdikce dle sídla, by měly být např. údaje:

- organizační struktura;
- hlavní obory činnosti;
- transakce se spojenými osobami včetně veškerých informací nezbytně potřebných pro určení převodních cen na základě ALP;
- účetní a daňové výkazy. (MFČR, 2016)

Dokumentace k převodním cenám ať na základě pokynů OECD či EU je pouhým doporučením, formální unifikací pro co nejjednodušší přípravu, obsah a rozsah informací není pevně vymezen a ani neexistuje žádný přesný vzor, na základě něhož by podniky dokumentaci vytvořily, jelikož každý podnikatelský subjekt je jedinečný a transakce mezi nimi jsou specifické. Jak již bylo uvedeno, záleží tedy na skupině, jaké dokumenty doloží za skupinu a jaké doplní jednotlivé podniky skupiny. (Strouhal, 2013)

Každá doporučená struktura dokumentace orientuje podniky v přípravě dokumentace podle logického postupu argumentace převodních cen. Obecně se dokumentace skládá z kvalitativní části, která popisuje odvětví, skupinu, společnosti skupiny, které jsou účastny vzájemných obchodů a dokumentované transakce. Na základě takového popisu je pak jednodušší si udělat představu o vztazích ve skupině a o podmínkách uskutečňovaných transakcí. Druhou částí dokumentace je kvantitativní neboli ekonomická část, která s použitím ekonomických principů ukazuje důvody souladu převodních cen s principem tržního odstupu. Ekonomickou část tvoří funkční analýza spolu s určením funkčního a rizikového profilu podniku, volba metody a argumentace souladu s ALP, finanční analýza a aplikace vybrané metody. K dokumentaci mohou být připojeny smlouvy či jiná externí data jako přílohy. Při tvorbě dokumentace je důležité soustředit se na její přesvědčivost. (Kolektiv autorů, 2016)

2.4.1 Srovnávací analýza

Důležitou součástí dokumentace k převodním cenám každého podniku je srovnávací analýza. Podle principu tržního odstupu by se podmínky transakce mezi spojenými osobami měly rovnat nebo nanejvýš podobat podmínkám nezávislých transakcí, a právě k takovému

porovnání srovnávací analýza slouží. Aby však vůbec mohla být provedena je potřeba nalézt srovnatelné transakce. Každá transakce je něčím specifická, proto se za srovnatelnou transakci považuje transakce, jejíž rozdíly od kontrolované transakce by neměly ovlivnit podmínku, která je vyšetřována, tzn. pro účely porovnání mohou být potenciální rozdíly považovány za nevýznamné, nebo je možné provést vhodné úpravy pro vyloučení vlivu nalezených rozdílů. V rámci porovnání je nezbytné najít stejné prvky a prokázat jejich důležitost pro určení transferové ceny, a prvky rozdílné, u kterých je potřeba naopak vyloučit jejich vliv na cenu. (Strouhal, 2013)

Při provádění srovnatelnosti je třeba vzít v úvahu faktory, které ji mohou ovlivňovat. Takových faktorů může být nesčetně, nejenže bude záležet na kvalitě služby či majetku, množství zboží, ale také pojištění, podmínkách záruky, směnných kurzech, inflaci apod. (MFČR, 2010a) Ve směrnici OECD se uvádí pět hlavních faktorů, které odpovídají za cenové rozdíly transakcí na volném trhu:

- charakteristické vlastnosti hmotného a nehmotného majetku a služeb;
- funkční analýza;
- smluvní podmínky;
- ekonomické okolnosti;
- podnikatelské strategie (Miller and Oats, 2016).

Vlastnosti majetku zcela racionálně ovlivňují cenu transakce, jedná se např. o kvalitu, kvantitu, dostupnost na trhu, u služeb pak jejich povaha a rozsah a také očekávaný budoucí přínos. Funkční analýzou se rozumí proces identifikace výkonových funkcí podniku, kterými podnik v rámci skupiny disponuje, mohou jimi být výroba, prodej, distribuce, výzkum a vývoj, marketing, financování atd. Tyto nalezené činnosti a jejich míra odpovědnosti jsou dále porovnány s nezávislými podniky. (Rylová, 2012) Při srovnání vykonávaných funkcí podniků se bere v úvahu používaný majetek (jeho stáří, tržní hodnota apod.) a sleduje se míra rizika, která firma podstupuje (tržní riziko, úvěrové riziko apod.) (Miller and Oats, 2016). Rozdělení rizika mezi vzájemně obchodujícími podniky je spolu s určením odpovědností stran a rozdělení výnosů z transakce součástí smluvních podmínek, proto smluvní podmínky již bývají součástí funkční analýzy. Funkční analýza je zároveň nejdůležitější částí celé srovnávací analýzy. Dalším základním srovnávacím faktorem jsou ekonomické okolnosti. (Rylová, 2012) Srovnání ekonomických okolností představuje srovnání podmínek relevantního trhu, např. geografické umístění, konkurence, velikost trhu, sezónnost či regulace. Posledním základním faktorem srovnávací analýzy jsou podnikatelské strategie, jejichž typickým příkladem je úsilí o průnik

na nový trh, s čímž souvisí vyšší náklady na zavedení produktu, inovace či vývoj nového výrobku nebo rozšíření výrobního programu.

Vyhodnocením srovnatelnosti a veškerých vlivů, které mohou mít dopad na výši převodních cen, není absolutní číslo, ale cenové rozpětí, v rámci něhož se srovnatelné ceny produktů a služeb mohou pohybovat. (MFČR, 2010a)

2.5 Metody pro stanovení převodních cen

Po provedení srovnávací a v jejím rámci také funkční analýzy lze přistoupit k výběru metody. Ke zjištění výše převodních cen směrnice OECD doporučuje 5 metod, které se dělí do dvou základních skupin:

- tradiční transakční metody;
- ziskové transakční metody. (Miller and Oats, 2016)

Výběr metody se odvíjí od provedené analýzy, nelze přesně říci, kdy se jaká metoda použije. Vhodnost použití se odvíjí zejména z posouzení funkčního a rizikové profilu (MFČR, 2010a). Z ohledu OECD by měl být výběr posuzován z hlediska nejlepší a nejvhodnější metody podle okolností případu. Je však zcela na uvážení daňového subjektu, kterou metodu si zvolí. (Miller and Oats, 2016)

Obecně by cena řízené transakce měla odpovídat ceně v transakci mezi nezávislými podniky, jestliže se tyto ceny ale nerovnají, nemusí to nutně znamenat nesoulad s principem tržního odstupu. Odlišnost ceny je dána podmínkami, za jakých se transakce uskutečňuje, daňový subjekt však musí tuto odlišnost obhájit řádnými dokumenty. Nebo může teoreticky nastat případ opačný, kdy cena transakce mezi spojenými osobami je rovna ceně nezávislé transakce, avšak zároveň nebyl dodržen princip tržního odstupu. V praxi správce daně ve většině případů nepožaduje naprostou shodu ocenění závislého a nezávislého obchodního vztahu. (Kolektiv autorů, 2016)

2.5.1 Tradiční transakční metody

Tradiční metody ke zjištění převodní ceny transakce vycházejí z porovnání cen nezávislých a řízených transakcí nebo ze znalosti hrubého obchodního rozpětí (hrubé ziskové marže) (MFČR, 2010a). Ke zjišťování hrubého obchodního rozpětí firmy využívají databáze s veřejně dostupnými finančními ukazateli společností, obvykle jsou jimi AMADEUS či Orbis (Kolektiv autorů, 2016). Rozlišují se tři tradiční transakční metody, jedná se o metody CUP, RPM a Cost+ (Strouhal, 2013).

Za nejpresnější a nejjednodušší metodu je považována metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP), která je postavena na vyhledávání co neporovnatelnější transakce, nevychází tedy

z funkční analýzy. Použití metody CUP je doporučeno pouze v případech, kdy jsou vlastnosti produktů plně srovnatelné, jelikož i mírné odchylky ve vlastnostech mohou způsobit vychýlení v ceně. (Miller and Oats, 2016) Metodu lze dělit na externí a interní podle toho komu je v porovnání s vnitroskupinovým obchodem produkt prodáván. Interní CUP se využívá při prodeji téhož výrobku nebo služby do skupiny a zároveň nezávislým odběratelům. Když je porovnáván prodej produktu mezi dvěma spřízněnými podniky a dvěma nezávislými podniky použije se externí CUP metoda. Externí CUP se používá většinou pro transakce, jejichž předmětem jsou komodity obchodované na burze či finanční produkty. (Strouhal, 2013)

Metoda při opětovném prodeji (RPM) již vychází z vykonávaných funkcí daného subjektu. Používá se většinou v případech, kdy testovaný podnik je pouhý distributor, který nepřispívá ke zhodnocení prodávaného produktu. Transferová cena se zjišťuje jako rozdíl mezi prodejní cenou a hrubou ziskovou přírážkou, které na trhu dosahují obdobní distributoři. (MFČR, 2010a)

Další metodou využívající hrubé ziskové marže je metoda nákladů a přírážky neboli metoda Cost plus. Cost+ se používá u výrobců, kteří dále svůj výrobek nejčastěji dodávají spřízněným distributorům. Jak už z názvů vyplývá, metoda vychází z nákladů na vstupy, které dodavatel má na produkci dále prodávaného produktu. Transferová cena se zjistí tak, že se k nákladům na produkci přičte zisková přírážka dodavatele. (Miller and Oats, 2016)

2.5.2 Ziskové transakční metody

U ziskových metod pro oceňování transakcí mezi spojenými podniky se vychází ze zisku, který podnik transakcí získá. Ziskové transakční metody se dále dělí na metodu TNMM a tzv. profit split metodu. (MFČR, 2010a)

Metoda TNMM neboli transakční metoda čistého rozpětí je založena na porovnání čistého zisku, který dodavatel získá z prodeje do skupiny a čistého zisku z prodeje nezávislým stranám. Častěji se však používá porovnání čistého zisku testovaného dodavatele se srovnatelnými nezávislými podniky, které mají zisk ze srovnatelných transakcí. Výhodou této metody je použití čisté ziskové přírážky na rozdíl od metod RPM a Cost+, které využívají hrubé ziskové marže. (Kolektiv autorů, 2016)

Pátou metodou podle směrnice OECD je metoda rozdělení zisku (tzv. profit split). Používá se v případech, kdy jsou transakce provázané a nelze je posuzovat odděleně (MFČR, 2010a). Jako jediná je tato metoda dvoustranná, tj. vychází ze zisků obou stran transakce (Kolektiv autorů, 2016). Spočívá v rozdělení zisku z transakce mezi zúčastněné spřízněné podniky podle funkční analýzy, zjišťují se tedy funkce vzájemně obchodujících stran, a míra

jakou k zisku z transakce přispěly. Aby zisk byl správně rozdělen, je třeba najít podniky se srovnatelnými funkcemi a na základě jejich míry ziskovosti se určí podíl na zisku sdruženého podniku. (MFČR, 2010a)

V praxi je možné se setkat ještě s další ziskovou metodou, a to s metodou CPM neboli metodou srovnatelných zisků. Metoda CPM není v seznamu metod doporučených OECD, používá se v USA, kde nahrazuje výše zmíněnou metodu TNMM. Určení převodní ceny podle této metody spočívá v porovnání čisté ziskové marže dotčeného podniku se srovnatelnými firmami, které působí ve stejném odvětví. Postup metody je založen na porovnání čisté ziskové přírážky testovaného podniku s rozpětím kvartilu hodnot srovnatelných nezávislých firem v odvětví, leží-li zisková marže ve zkoumaném kvartilu, stanoví se transferová cena v této výši. Nenachází-li se hodnota ziskové marže v rozpětí kvartilu, určí se převodní cena jako medián zjištěného kvartilu a zbývající zisk z transakce je přičten spojené osobě, se kterou testovaný podnik transakci uzavřel. (Strouhal, 2013)

3 Zhodnocení použití převodních cen u vybrané obchodní společnosti

Tato kapitola se bude již věnovat konkrétní obchodní společnosti (dále také jen „společnost“) EUROM, s.r.o., která byla vybrána záměrně, jelikož je členem nadnárodní skupiny, tudíž se v rámci své daňové politiky setkává s převodními cenami.

3.1 Charakteristika obchodní společnosti EUROM, s.r.o.

Účetní jednotka EUROM, s.r.o. byla založena v roce 2000 zápisem do obchodního rejstříku vedeným Krajským soudem v Brně. Od roku 2004 se stala jedním z členů skupiny Koks Group Holding B.V. (dále také jen „KOKS Group“), která se zabývá výrobou speciální čisticí techniky, a jejíž firmy se nacházejí v Holandsku, v Belgii a v České republice. Jediným vlastníkem společnosti se stoprocentním podílem je nizozemská společnost ROM B.V. (dále také jen „ROM“), která sídlí v Barneveldu v Nizozemsku. Společnost EUROM, s.r.o. (dále také jen „EUROM“) sídlí v české obci Podolí nedaleko Brna a dle stavu ke konci roku 2016 měla 76 zaměstnanců.

Předmětem hlavní podnikatelské činnosti firmy je výroba tlakové a čisticí techniky. V místě sídla se zároveň nachází výrobní závod, kde se vyrábí speciální stroje pro tlakové čištění odpadů, kanalizací, speciální čištění, ale také stroje pro přepravu nebezpečných odpadů. Dále produkce spočívá ve výrobě svařenců, rámců, podvozků apod., význačný výrobní úsek také produkuje techniku pro tlakové čištění mobilních toalet a kombinované stroje.

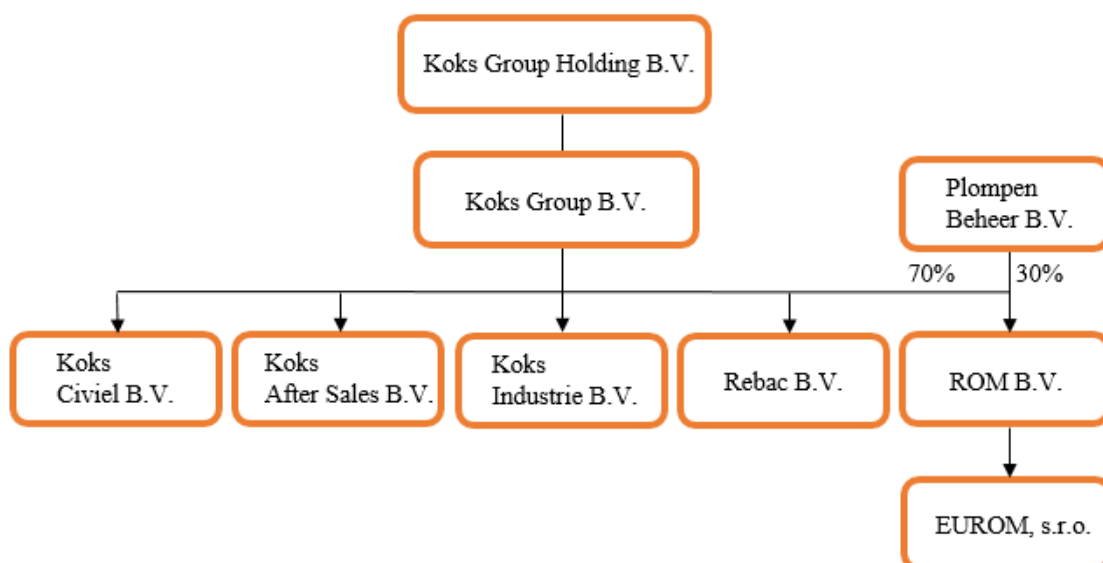
Společnost není pouze výrobním závodem, ale také centrem vývoje. Ve firmě od roku 2003 existuje vývojové oddělení, jehož činnost významně přispívá k modernizaci strojů a každým rokem vyvíjí stále nové aplikace. Pro co nejlepší podmínky vývoje má společnost také prototypové dílny a zkušebny. V roce 2016 firma dokončila vývoj na projektu Kouřový generátor.

Hlavním odběratelem společnosti EUROM, s.r.o. je mateřská společnost ROM a další dvě společnosti skupiny Koks Industrie B.V. a Koks After Sales B.V. (dále jsou také obě společnosti souhrnně označovány jako „KOKS“). Dále společnost prodává zboží vyrobené v rámci skupiny KOKS Group prostřednictvím svého prodejního oddělení EUROM Sales založeného v roce 2004. Pro techniku prodanou v České republice EUROM, s.r.o. poskytuje záruční a pozáruční servis.

3.1.1 Holdingové uskupení KOKS Group

Skupina KOKS Group má 9 členů, jedná se o 7 specializovaných firem a 2 firmy zabývající se pronájmem čisticí techniky. Firmy skupiny působí v Holandsku, v Belgii a v České republice a dohromady mají zhruba 250 zaměstnanců.

Obr. 3.1 Holdingové uskupení KOKS Group



Zdroj: EUROM, s.r.o. (2016) + vlastní zpracování

Společnost EUROM je ovládána holdingem KOKS Group se sídlem v Nizozemském království nepřímo prostřednictvím firmy ROM B.V., která je jediným společníkem. Jejím hlavním úkolem v rámci skupiny je výroba strojů pro tlakové čištění a nástaveb na nákladní vozidla pro převoz nebezpečného odpadu. Tyto výrobky jsou pak distribuovány dalším členům skupiny a zde jsou prodávány pomocí vytvoření dealerské sítě nebo přímým prodejem koncovým zákazníkům. Jak již bylo uvedeno výše, firma obchoduje hlavně se třemi dalšími členy skupiny. S firmou KOKS After Sales B.V. obchod spočívá pouze v prodeji výrobků, předmětem vzájemných obchodů s ROM a KOKS Industrie B.V. je kromě prodeje výrobků i prodej služeb a nákup materiálu a služeb, u ROM jsou transakce rozšířeny o nákup zboží. Z tohoto důvodu byla se společnostmi Koks Group B.V. a ROM B.V. uzavřena smlouva o převodních cenách.

KOKS Group disponuje silnou obchodní značkou, jelikož se řadí mezi přední světové výrobce tlakové čistící techniky a nástaveb na vozidla pro odvoz nebezpečného odpadu. Již z tohoto plynou pro společnost EUROM výhody, silná obchodní značka skupiny představuje jak zázemí finanční, tak v oblasti know-how nebo lepší vyjednávání s bankami při poskytování úvěrů či uzavírání dohod s dodavateli.

3.1.2 Finanční situace

Lze říci, že finanční situace firmy EUROM, s.r.o., tak celé skupiny je pozitivní. Společnost v roce 2016 dosáhla zisku, i když nižšího než v roce předcházejícím, ale tržby oproti

roku 2015 vzrostly (Tab. 3.1). V tabulce lze také sledovat vývoj celkové bilanční sumy v jednotlivých letech, kdy oproti předcházejícímu roku došlo v roce 2016 k jejímu snížení.

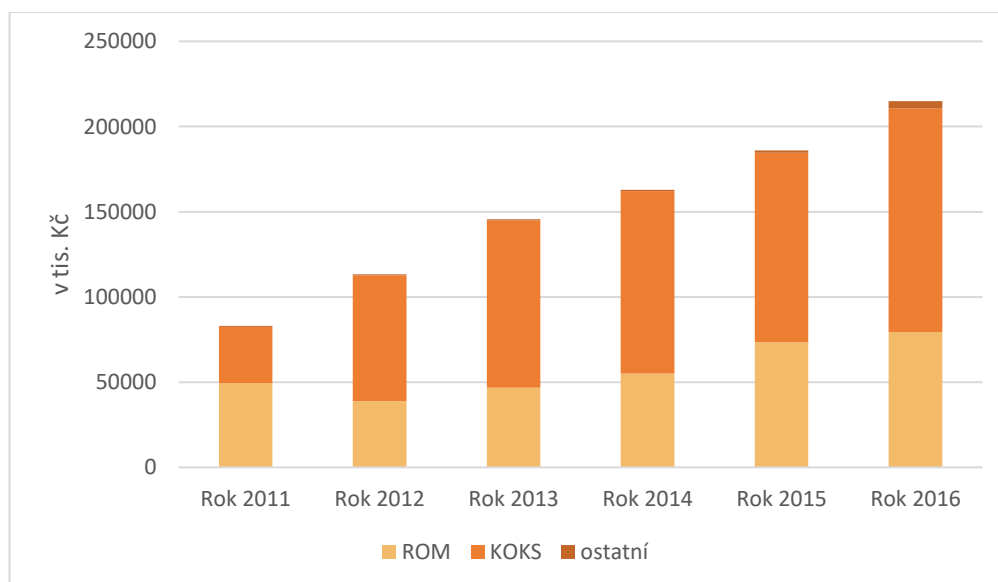
Tab. 3.1 Vývoj jednotlivých finančních ukazatelů v letech 2012 až 2016

Rok	2012	2013	2014	2015	2016
VH před zdaněním v tis. Kč	2 851	2 653	4 118	4 116	3 523
Tržby v tis. Kč	113 335	145 641	162 984	185 968	214 891
Celková bilanční suma v tis. Kč	111 520	112 439	119 732	131 037	124 296

Zdroj: EUROM, s.r.o. (2016) + vlastní zpracování

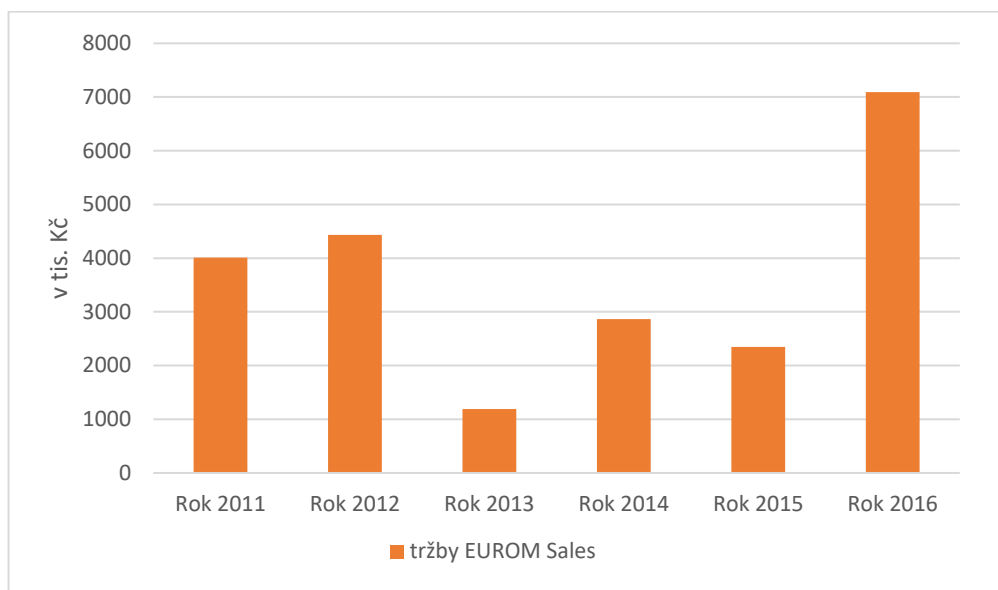
Jak již bylo uvedeno, tržby společnosti v roce 2016 vzrostly, a to hlavně díky dosažení rekordní úrovně tržeb v oblasti výroby strojů pro tlakové čištění kanalizací a odpadů a vakuových strojů s mateřskou společností ROM B.V, jednalo se o 8% nárůst tržeb. Dále se zvýšily tržby se spojenými podniky Koks Industrie B.V. a Koks After Sales B.V. o 18 %, což je důsledkem navýšení produkce nástaveb na vozidla pro převoz nebezpečných odpadů a vakuově a tlakově čistících strojů. Také došlo ke zvýšení tržeb prodejem výrobků skupiny v rámci oddělení EUROM Sales, a to o 202 %. Vývoj tržeb získaných prodeji jednotlivým skupinám odběratelů představují následující grafy (Graf 3.1, Graf 3.2).

Graf 3.1 Vývoj tržeb z prodeje výrobků a služeb podle skupin odběratelů



Zdroj: EUROM, s.r.o. (2016) + vlastní zpracování

Graf 3.2 Vývoj tržeb oddělení EUROM Sales



Zdroj: EUROM, s.r.o. (2016) + vlastní zpracování

V roce 2016 došlo k rozšiřování výroby. Bylo investováno hlavně do vybavení závodu novými stroji, dále byly finanční prostředky použity na nákup vysokozdvizných vozíků a svářeček. V neposlední řadě významnou investicí byla investice do ekologického LED osvětlení ve výrobních halách. Rozšíření výroby si žádalo i nové zaměstnance, v roce 2016 došlo k navýšení technických pracovníků (o 3 zaměstnance) na 55 výrobních zaměstnanců, zaměstnanců pracujících v kancelářích má firma 21.

3.1.3 Historický vývoj firmy a vize do budoucna

Firma EUROM vznikla jako společnost s ručením omezeným v roce 2000, v roce 2001 zahájila sériovou výrobu tlakových čistících strojů a již v roce 2003 založila vývojové oddělení. V roce 2004 se stala součástí dynamicky se rozvíjející skupiny KOKS Group a založila své prodejní oddělení EUROM Sales. Od této doby se začala společnost rozvíjet, v roce 2006 rozšířila svou výrobu na velké nádrže a v následující letech vznikly plány na její další rozšíření. Pronajaté prostory již svou velikostí společnosti nevyhovovaly, tudíž bylo v roce 2009 rozhodnuto o výstavbě vlastního sídla, které bylo následujícího roku dokončeno. V roce 2011 EUROM, s.r.o. rozšířila výrobní program o výrobu a částečnou montáž nástaveb pro převážení nebezpečných odpadů, který zde byl převeden z Holandska, kdy konečná montáž byla provedena v Holandsku. Od roku 2012 jsou nástavby ve firmě montovány do finální podoby včetně odzkoušení. Rokem 2013 se výroba rozšířila zejména o výrobu tanků, které jsou používány pro následnou montáž nástaveb jak v domácí společnosti, tak v Holandsku. V roce

2016 došlo k navýšení produkce strojů pro tlakové čištění odpadů, kanalizací a vakuových strojů.

V současné době je společnost EUROM úspěšným mezinárodním výrobcem tlakové čisticí techniky a jejím cílem je uspokojení i těch nejnáročnějších zákazníků a výroba strojů vysoké kvality a technické úrovně v odpovídající cenové relaci. Firma se snaží nabízet co nejlepší výrobky a služby, a tím dosahovat spokojenosti svých zákazníků, jelikož ti jsou podle ní základem prosperující společnosti. Firma buduje se svými zákazníky, ale také dodavateli a zaměstnanci, dlouhodobé vztahy, o které i nadále pečuje. Úsilí společnosti spočívá ve vytvoření atraktivního zákaznického návrhu s následným přílivem pozitivního cash flow.

Firma se zaměřuje na maximální péči o své zákazníky, na základě dialogu se zákazníkem zaměstnanci pracují na tom, aby mohli zákazníkům nabídnout hodnotná řešení a výsledkem komunikace se zákazníky by měl být individuální balíček dodávek a služeb. Jedním z úkolů firemní politiky je zaměřit se na splnění očekávání daného zákazníka pro vytvoření a udržení profesionální, solidní a vstřícné pozice na trhu. Dalším důležitým bodem firemní politiky je zodpovědnost vůči okolnímu prostředí a jeho obyvatelům, firma cítí morální zodpovědnost za veškeré své aktivity. Snaha firmy odlišit se od konkurence spočívá ve znalosti, kvalitě a důvěře. Ve firmě je prosazována otevřená a upřímná komunikace, podpora zaměstnanců k dosažení vyšších cílů, aby každý zaměstnanec mohl přispět svým vzděláním, zkušenostmi, kreativitou či inovační kapacitou. Na základě podněcující spolupráce firma nabízí zaměstnancům, aby jednali nezávisle a přemýšleli jako podnikatel.

3.2 Analýza použití převodních cen obchodní společnosti EUROM, s.r.o.

Jak již bylo uvedeno, skupina KOKS Group má 7 členů, z toho jedním je společnost EUROM, která obchoduje se třemi podniky, které jsou také součástí skupiny. Tyto transakce mezi společnostmi EUROM a jejími spřízněnými podniky vyžadují ocenění převodními cenami, proto EUROM se společnostmi ROM a společnostmi KOKS Group B.V., která ovládá podniky KOKS, uzavírá vždy začátkem roku smlouvu o převodních cenách. Pro dostatečný přehled o významu transakcí v rámci skupiny a způsobu tvorby převodních cen firma každoročně zpracovává dokumentaci. Výsledky vnitroskupinových transakcí, tzn. předměty transakce a jejich výše, je pak společnost povinna zaznamenat do přílohy k daňovému přiznání, která je označena jako Samostatná příloha k položce 12 I oddílu (dále také jen „příloha“).

3.2.1 Rozbor dokumentace k převodním cenám obchodní společnosti EUROM, s.r.o.

V rámci této práce byla použita dokumentace k transferovým cenám z roku 2016 daná k dispozici analyzovanou společností. Firma EUROM disponuje pouze svou localfile,

s masterfile za skupinu nepřichází do kontaktu. Dokumentaci společnosti sestavuje její mateřská společnost, jelikož má bližší informace ze skupiny, např. výši správních poplatků na dané účetní období, poté je firmě EUROM předložena ke schválení a podání případných připomínek. Platná se dokumentace stává podpisem společnosti EUROM, její mateřské společnosti a společností KOKS Group B.V. za skupinu jako celek. Stejně jako smlouva o transferových cenách se dokumentace sestavuje na začátku roku. Primárně se dokumentace sepisuje v anglickém jazyce, v případě potřeby, např. při kontrole finančním úřadem, se dokumentace překládá do češtiny. Dokumentace je v souladu s požadavky OECD, konceptem EU i pokynem D-334 a je rozdělena do 4 částí:

- právní schéma;
- popis podnikání;
- funkční analýza;
- významné mezipodnikové toky.

V rámci celé dokumentace jsou diskutovány pouze relevantní analýzy týkající se politiky převodních cen mezi podnikem EUROM a dalšími spřízněnými podniky skupiny.

Právní schéma

Právní schéma představuje strukturu vztahů ve skupině KOKS Group, v této práci je již představeno v kapitole 3.1.1 pojednávající o skupině jako celku.

Popis podnikání

Druhá část dokumentace představuje náplň podnikání skupiny komplexně a také podle jednotlivých členů, kteří jsou účastny obchodních transakcí se společností EUROM. Hlavní aktivitou skupiny, skládající se z několika specializovaných společností v Nizozemském království, Belgii a ČR, je tedy vývoj a výroba zařízení vakuové, sací čisticí techniky, např. vysokotlakové čisticí stroje, vzduchová zařízení, kombinované vzduchové a vysokotlakové čističe či přístroje pro čištění kanalizací. KOKS Group je dynamickým výrobcem a dodavatelem čisticích zařízení a díky kombinaci zkušeností a znalostí týkajících se těchto zařízení také již několikaletým spolehlivým specialistou nejen v odvětví profesionální čisticí techniky, ale obecně i v průmyslové oblasti či oblasti veřejných služeb. Kromě vlastní značky strojů a zařízení má skupina výhradní zastoupení řady renomovaných společností.

Člen skupiny podnik Koks Industrie B.V. je výrobcem, dodavatelem a lídrem na trhu nejnovější a nejbezpečnější průmyslové čisticí techniky. Vyrábí například tlakové a sací vozidla pro přepravu nebezpečného odpadu, mobilní jímací zařízení emisí, zařízení pro ultrazvukové

čištění průmyslových zařízení, vysokotlakové čisticí jednotky, horkovodní jednotky (v kombinaci s vysokotlakovými jednotkami) pro čištění horkou vodou.

Koks After Sales B.V, jak už z názvu vyplývá, se specializuje na následnou poprodejní péči o zákazníky, pod kterou spadá servis a prodej náhradních dílů.

Mateřská společnost podniku EUROM holandská společnost ROM B.V. vznikla v roce 1980 a stejně jako její dceřiná společnost se stala součástí skupiny v roce 2004. ROM je mezinárodním výrobcem a dodavatelem strojů pro tlakové čištění kanalizací a jiných zařízení pro servis toalet. Jím vyrobená vybavení pro čištění kanalizací dodává mimo jiné i do veřejného sektoru v rámci států, krajů i obcí.

Česká společnost EUROM vyrábí a dodává díly a komponenty pro montážní linky společností ROM a KOKS a na vlastních montážních linkách vyrábí stroje pro přepravu nebezpečných odpadů, stroje pro tlakové čištění kanalizací, stroje pro čištění toalet a nástavby pro čisticí stroje, ale také konečné produkty pro čištění kanalizací či mobilních toalet. Tato produkce vzniká hlavně díky objednávkám výše zmíněných společností skupiny.

Všechny uvedené společnosti skupiny operují na celosvětovém trhu, jejich hlavním cílem jsou vysoce kvalitní produkty v optimálním poměru ceny a kvality a následný kvalitní servis, jelikož mimo výrobu a dodání jsou společnosti specialisty na poprodejní servis a údržbu jimi vyrobených nebo obdobných zařízení.

Funkční analýza

Tato kapitola dokumentace se zabývá popisem jednotlivých funkcí vykonávaných ve skupině a jejich přiřazením ke konkrétním společnostem. Funkční analýza rozebírá úkoly jednotlivých členů ve skupině, kdo je odpovědný za výzkum a vývoj, výrobu a montáž, prodej, centrální služby a analyzuje rizika spojené s aktivitami skupiny.

První fáze výzkumu a vývoje představuje nápady a počáteční návrhy, hlavními iniciátory vývoje nových produktů jsou Rick Koks (majitel společnosti KOKS) a Eugene Plompen (spolumajitel společnosti ROM). Kromě nich s nápady přichází prodejní oddělení, protože přichází do styku se zákazníky a zná jejich otázky, vnímá signály trhu a změny v legislativě, a také výrobní oddělení iniciuje nápady pro vývoj konkrétního produktu. Počáteční studií a vývojem se zabývají zaměstnanci ve společnosti EUROM, a to hlavně v případě produktů pro ROM, zaměstnanci společností KOKS pracují na vývoji svých vlastních produktů. Následující proces je zaměřen na přenesení myšlenky do návrhů připravených pro výrobu nového produktu, jehož přidanou hodnotou je inovovaný charakter. Za největší přidanou hodnotu je však považován takovýto prvotní inovativní nápad, druhá fáze vykonávaná

podniky KOKS a EUROM představuje již následné navrhování detailů, výrobu prototypu, jeho testování a úpravy. V případě projektů výzkumu a vývoje ve skupině KOKS je riziko selhání považováno za průměrné. V případě vykonávání projektů výzkumu a vývoje pro společnost ROM společností EUROM, nese zodpovědnost projektu podnik ROM.

Co se samotné výroby týče, skupina KOKS Group má své výrobní závody v Nizozemsku, Belgii a ČR, a každá společnost je zodpovědná za své zaměstnance, management, pracovní prostředí včetně strojů a zařízení, suroviny, probíhající práce a veškerý inventář. Firmy KOKS a ROM vyrábějí produkty na svůj vlastní účet, jelikož jsou zodpovědné za prodej svých vyrobených finálních produktů. Hlavní náplní výroby společnosti EUROM je produkce dílů, komponent a nástaveb pro nákladní vozidla dle objednávek společností KOKS nebo ROM, které tedy dohlíží na výrobní proces, kontrolu kvality a plánování. Obě společnosti mají také povinnost poskytnout firmě EUROM dostatečné objednávky, a to tak, aby byla dostatečně naplněna kapacita výroby a nedocházelo k jejím propadům, právě z důvodu nedostatečného pokrytí objednávkami.

Skupina KOKS Group působí ve světovém měřítku, především však operuje v Evropě, Středním východě, Severní Africe a Oceánii. Vysoce konkurenční pozici si firmy KOKS a ROM získaly hlavně v posledních letech díky vysokému stupni kvality produktů a služeb, svým inovacím a úzkému vztahu se zákazníky, při expanzi či rozšíření podílu na stávajícím trhu jsou však nuceny soutěžit ke snižování cen. Obecně se prodej zboží ve skupině uskutečňuje pomocí zaměstnanců oddělení prodeje, nicméně v některých zemích je produkce prodávána prostřednictvím zprostředkovatele. Podle požadavků zákazníka se buď pracuje s předem kalkulovanou cenou nebo s běžným ceníkem, ve většině případů však zákazníci o ceně vyjednávají a záleží na mnoha faktorech, zda je zde prostor pro případnou slevu. V případě zprostředkovaného prodeje si dealer může účtovat provizi za jeho úsilí prodeje. Ve společnosti ROM je prodej domácím zákazníkům zajišťován interními zaměstnanci, o propojení s mezinárodními klienty se stará široká síť zprostředkovatelů, se kterými je společnost pravidelně v kontaktu. EUROM je právě takovýmto zprostředkovatelem v České Republice. ROM pracuje při prodejkách s fixním ceníkem, vyjednávání je možné pouze při podstatném množství odběru. ROM i KOKS poskytují na své zařízení záruku a nesou rizika s ní související, záruka se pohybuje od tisíce pracovních hodin až do jednoho roku.

Hlavní služby skupiny jsou prováděny odděleními situovanými v KOKS Group B.V. ve městě Alkmaar v Nizozemském království. Vedení skupiny jako takové je na výplatní listině KOKS Group B.V. a provádí určité funkce správy skupiny jako například určení hlavního poslání, vize, cíle a strategie skupiny, reprezentuje skupinu, podepisuje důležité dohody

a kontrakty, hodnotí konkurenční pozici skupiny a také analyzuje a zlepšuje obchodní procesy. Dále v rámci celé skupiny funguje marketingové oddělení, které je zodpovědné za podvědomí značky skupiny jako celku a umístění jejího sortimentu na trhu. Využívanými marketingovými metodami jsou webové stránky, inzerce, public relations, účast na výstavách, katalogy produktů a brožury. Dalším úsekem, ve kterém jedná skupina za všechny své společnosti, je centrální nákup. Pro řízení vztahů s dodavateli, vyjednávání cen a termínů, hledání nových dodavatelů bylo zřízeno oddělení centrálního nákupu. Důležitou součástí je také centrální správa administrativy, která je zodpovědná za audit za skupinu, vytvoření rozpočtu a monitorování jeho dodržování a vytvoření administrativních pravidel. V případě potřeby nějakého člena skupiny může být poskytnuta mezipodniková půjčka, jejíž proces obstarává finanční oddělení. Pro oblast lidských zdrojů má skupina také samostatné oddělení, to má za úkol proměnit strategii řízení na konkrétní postupy pro zaměstnance, kteří mají tuto strategii provádět. Mimo to má poradní funkci při výběru nových zaměstnanců pro klíčové pozice. Veškerá tato oddělení jsou financována všemi členy skupiny ve formě správních poplatků kromě finančního oddělení, jehož činnost je hrazena z úroků z půjček.

V rámci skupiny jsou taktéž identifikována možná rizika (viz Tab. 3.2) včetně strany, která ho nese (KOKS a ROM nebo KOKS Group jako celek) a jejich důležitosti (velmi důležitá, důležitá nebo průměrně důležitá). Jedním z možných dokumentací uváděných rizik je poškození pověsti, což může narušit kontinuitu společností. Z toho důvodu se očekává chování zaměstnanců celé skupiny dle slušných mravů jak uvnitř společnosti, tak navenek a kvalita produktů je nastavena na vysoký stupeň. Kontinuita může být ohrožena i v případě potenciálních nároků vůči některé ze společností. Pro zamezení rizika právní zodpovědnosti jsou standardy kvality všech produktů postaveny na vysoké úrovni. Vysoká kvalita by také měla zabránit vzniku případných poruch výchozích produktů a s tím souvisejících nákladů. Dalším rizikem je možnost oslabení konkurenční pozice a tím snížení podílu na trhu, proto KOKS Group investuje do inovací, dbá na kvalitu produktů, pečuje o vztahy se zákazníky a povědomí značky. V krátkém období se takovému riziku společnosti snaží zabránit snahou o snížení ceny. Vliv na tržní podíl mohou mít také špatné strategie, což má za následek vznik tržního rizika, tomu se společnosti snaží zabránit rozložením rizika na různé trhy. Pro zachování tržního podílu v dané oblasti podnikání, jsou taktéž nutností inovace, v důsledku jejich nedostatku tak vzniká další riziko. Vzniku takového rizika brání výzkum a vývoj, který je ve skupině vysokou prioritou. Jinou rizikovou oblastí jsou změny v legislativě týkající se životního prostředí či změny bezpečnostních předpisů. Podniky skupiny proto dodržují legislativu a snaží se využít pozitivních změn v právních a jiných předpisech. Díky značným nákladům na projekty, musí

skupina vynakládat velké sumy peněžních prostředků, z čehož taktéž vychází riziko. Opatřením tohoto rizika je neustálá kontrola správce hotovosti a uzavírání smluvních půjček. Na obranu rizika nedobytných pohledávek, kdy je již nepravděpodobné, že dlužník svůj dluh uhradí, jsou noví zákazníci prověřováni a je-li předmětem objednávky investiční majetek, je požadována záloha. Nevyhnutelným rizikem rozděleným mezi všechny členy skupiny jsou ztráty či zisky v důsledku kolísání kurzů eura a české koruny. Rizikem mohou být také dodávky uskutečňované dodavateli z řad třetích stran díky možnému zpoždění a nedodržení času doručení, proto je celý dodavatelský řetězec denně monitorován. S dodavateli společnosti uzavírají dohody ohledně ročních fixací cen s ohledem na možnost jejich negativní fluktuace. V neposlední řadě management společnosti dohlíží na pravidelnou inventuru zásob, aby odvrátil riziko zastarání zásob.

Tab. 3.2 Předpokládaná rizika podle jejich důležitosti a určení zodpovědnosti

Velmi důležitá rizika	Důležitá rizika	Průměrné důležitá rizika
konkurence (KOKS a ROM)	cash-flow (KOKS a ROM)	cizí měna (KOKS jako celek)
tržní riziko (KOKS a ROM)	výchozí produkce (KOKS a ROM)	zásoby (KOKS jako celek)
nedostatek inovací (KOKS a ROM)	nedobytné pohledávky (KOKS a ROM)	
změny v legislativě (KOKS a ROM)	dodavatelé z třetích stran (KOKS a ROM)	
právní zodpovědnost (KOKS jako celek)	suroviny (KOKS jako celek)	
poškození pověsti (KOKS jako celek)		

Zdroj: EUROM, s.r.o. (2016) + vlastní zpracování

Významné mezipodnikové toky

Tato část dokumentace uvádí toky mezi podnikem EUROM a jeho spřízněnými podniky v oblasti výzkumu a vývoje, výroby a montáže, prodeje a centrálních služeb, které musí být oceněny převodními cenami.

EUROM vykonává pro ROM a KOKS projekty od prvotní myšlenky až po výrobní fázi a je oprávněn požadovat úhradu nákladů za čas strávený řešením projektu, spotřebovaný materiál a využití externí služby. Z čehož vyplývá, že převodní cena v případě vykonávaných projektů je rovna nákladům na projekt.

Transferová cena v případě vyráběných produktů odpovídá nákladům na výrobu navýšených o přírážku. Náklady na výrobu jsou rozděleny na spotřebovaný materiál, použité služby externích osob a čas nutný k výrobě produktů. Hodinová sazba se ročně vypočte podle rozpočtových režijních nákladů na hodiny dané rozpočtem, sazba musí být schválena managementem společností EUROM, ROM, Koks After Sales B.V. a Koks Industrie B.V. V případě podstatných rozdílů mezi rozpočtovými a skutečnými režijními náklady a hodinami je umožněno s opětovným schválením managementu společností upravit hodinovou sazbu během roku. Dokumentace uvádí konkrétní hodnotu stanovené sazby na rok 2016. Spotřební materiál a služby jsou účtovány spojeným osobám s přírážkou, společností KOKS je účtována 4% přírážka a společností ROM přírážka ve výši 8 %, z čehož vyplývá, že používaná metoda je Cost+. Rozdíl mezi přírážkami je z důvodu rizika zastarání zásob a outsourcingu. Pro realizaci objednávek firmy ROM je totiž potřeba mít mnoho specifických dílů, na rozdíl od výroby pro KOKS, kdy se hlavně používají surové materiály jako ocel, jejichž riziko zastarání je minimální, a zakupují se pro konkrétní projekt k okamžité spotřebě. Produkce komponent či finálních produktů pro ROM je prováděna výhradně za pomoci vlastních zařízení, kdežto produkce pro KOKS je převedena i na třetí strany. Pro výrobky určené k prodeji společností ROM a KOKS používá EUROM pevné ceníky. Ceníky jsou stanoveny ročně a jsou pravidelně vyhodnocovány. Pro kompletní výrobu nástaveb pro odvoz nebezpečných odpadů pro KOKS se stanoví norma pro výrobní hodiny. Jelikož výroba těchto strojů probíhá od počáteční fáze ve společnosti EUROM, společnost je oprávněna účtovat společností KOKS skutečně odpracované hodiny nad stanovenou hodinovou normu. Nicméně do budoucna KOKS od společnosti EUROM očekává snížení nákladů na výrobu tlakových nákladních vozů pro převoz nebezpečného odpadu na náklady požadované normou. Každá společnost je odpovědná za svou správu kvality, nicméně EUROM má nárok na úhradu nákladů správy kvality v 1/3 od společnosti ROM a v 1/3 od společností KOKS. Protože standardy kvality jsou nastaveny vysoko, většina produktů je kontrolována po dodání v Holandsku. V případě nalezení nedostatků, které by bylo potřeba opravit příjemcem, mohou být úhrady v rámci transakce zváženy. Náklady na dodání materiálu pro výrobu jsou zahrnuty v ceně materiálu, náklady na dopravu do Nizozemska jsou fakturovány přímo od podniků KOKS a ROM dodavateli.

EUROM je zprostředkovatelem prodeje produktů společností ROM, která mu v návaznosti na to hradí náklady prodejního oddělení EUROM Sales s tím související. Tato úhrada je fakturována ex post na měsíční bázi ve formě reálných nákladů, které má EUROM s chodem obchodního oddělení, jedná se především o mzdu obchodníka a další doprovodné náklady.

Součástí funkční analýzy jsou také vytyčeny přibližné hodnoty správních poplatků za centrální služby vykonávané KOKS Group B.V. za rok 2016.

S ohledem na uvedené funkce a rizika je EUROM napůl kontrolovaným výrobním závodem a je vzájemně závislý na spřízněných podnicích a pro dosahování nejlepších výsledků je nutná jejich vzájemná spolupráce. Jak již bylo uvedeno výše, EUROM v rámci transakcí mezi spojenými osobami je povinen hradit poplatky centralizovaným oddělením skupiny, na straně druhé mu spřízněné podniky hradí za transakce, jejichž předmětem je výzkum a vývoj, výroba a zprostředkování služeb prodeje. Na základě těchto faktů by měl EUROM dosahovat čisté marže mezi 1,5 až 3 %. Pokud by byla očekávaná čistá zisková marže podstatně rozdílná od daného rozmezí, management skupiny může upravit hodinovou sazbu a správní poplatky, jak bylo taktéž popsáno výše.

3.2.2 Rozbor Přehledů transakcí se spojenými osobami

Výnosy a náklady z transakcí mezi spojenými osobami se musí zaznamenávat souhrnně podle předmětu transakce do jednostránkové přílohy k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob, jejíž obsahem je přehled transakcí se spojenými osobami. Firma EUROM, s.r.o. vyplňuje 4 tyto přílohy, protože provádí transakce se čtyřmi členy skupiny. Při vyplňování přílohy vždy firma nejprve vyplní své identifikační číslo, následně název spřízněné osoby, její IČO, stát, ve kterém má spřízněná osoba sídlo a tomu příslušný kód. EUROM obchoduje pouze s nizozemskými firmami, proto vždy do přílohy uvádí stát Nizozemsko s kódem NL. Dále se již vyplní příslušný řádek v oddílech A až D podle předmětu transakce v příslušném sloupci dle toho, zda šlo o nákup či prodej. V jednotlivých řádcích se uvádí souhrnné částky za celé zdaňovací období.

Do přehledu s KOKS Group Holding B.V. společnost EUROM vyplňuje každoročně vždy řádek 1 oddílu B, což znamená, že předmětem transakcí jsou služby. Jak již bylo výše popsáno EUROM platí Koks Group Holding B.V. správní poplatky za centrální služby, vyplňuje tedy sloupec „náklad“.

Předmětem transakcí s firmou ROM jsou především prodeje a nákupy zásob materiálu, výrobků a zboží, které jsou součástí řádku 4 oddílu A, z přílohy za rok 2016 lze vidět, že předmětem transakce byl jak prodej, tak nákup, avšak velikost prodeje byla značně vyšší. Výnos má EUROM také podle oddílu B řádku 1 z poskytnutí služeb a v ostatních transakcích (řádek 4) a transakcích, jejichž předmětem byl úrok (řádek 3) vynaložila společnost náklady. Na základě již popsaných informací lze vyvodit, že výnos byl dosažen zprostředkováním služeb

prodeje a správou kvality produkce. Nákladové úroky vznikly v důsledku přijaté finanční půjčky.

Z přílohy přehledu transakcí s firmou Koks After Sales B.V., a také výše zjištěných informací, lze vydedukovat, že obchodní operace se týkají pouze prodeje a nákupu výrobků. Za rok 2016 společnost od této spřízněné osoby více nakoupila, než prodala.

Z transakcí se spojenou osobou Koks Industrie B.V. má EUROM značné výnosy z prodejů zásob materiálů a výrobků, kdy z analyzovaných údajů lze dedukovat, že právě tyto výnosy jsou za rok 2016 z transakcí se spojenými osobami nejvyšší. Dále EUROM v rámci transakcí s touto osobou uskutečňoval i nákupy materiálu a výrobků a má výnosy i náklady z řízených transakcí, jejichž předmětem byly služby a náklady z ostatních transakcí. Z dostupných údajů lze usuzovat, že část výnosů tvoří úhrady nákladů na správu kvality.

Kromě uvedených údajů v přílohách najdeme v oddílu D stavy krátkodobých a dlouhodobých závazků i pohledávek, ty však nejsou blíže zkoumány.

3.2.3 Transfer pricing z pohledu analyzované obchodní společnosti

Obecně se hovoří v souvislosti s převodními cenami o zvýšené administrativní zátěži. Firmě EUROM se však v této souvislosti žádný problém nejeví. Se vstupem řešení problematiky převodním cen v rámci daňové politiky bylo sice potřeba věnovat zvýšenou pozornost prvnímu sestavení dokumentace, nyní se však už používá existující vzor, ve kterém se každoročně obměňují určité informace, popřípadě se provádějí drobné úpravy. Další výhodou pro firmu je, že se sama sestavováním dokumentace nezabývá, ale každoročně je jí připravena mateřskou společností. A jelikož EUROM nepřesahuje obrát 750 mil. EUR, netýká se jí CbC reporting, který by mohl případné administrativní přetížení způsobit. Vyplňování příloh s přehledy transakcí se spojenými osobami také pro firmu není náročné, jelikož tyto údaje jsou běžně sledovány.

Povinnost tvorby dokumentace k převodním cenám je z pohledu společnosti přínosná. Díky dokumentaci se nachází v jistějším postavení, jelikož dokumentace uvádí přesné podmínky vzájemného obchodování se spřízněnými podniky. Podmínkami se rozumí konkrétní částka správních poplatků za centrální služby a zprostředkování prodeje, poměr úhrady nákladů za správu kvality, přesné určení převodní ceny v případě výzkumu a vývoje, a postup pro tvorbu převodních cen při produkci výrobků včetně přesné hodinové sazby za práci a nákladové přírážky.

EUROM oceňuje transakce mezi spojenými osobami na základě metody Cost+. Tato metoda je pro společnost vhodná, jelikož se používá právě u výrobců, kteří svůj produkt

prodávají dále svým spřízněným podnikům. Z pohledu společnosti je metoda Cost+ jednoduchá a levná. Kdyby měla firma používat metodu založenou na srovnání, musela by mít přístup do databáze obsahující potřebné informace o srovnatelných společnostech, což by znamenalo vynaložení finančních prostředků a také zvýšení administrativních úkonů nutných k provedení srovnání. Oprávněné použití metody Cost+ se utvrdilo i úspěšnou kontrolou ze strany finanční správy. FÚ prováděl ve společnosti EUROM kontrolu v souvislosti s převodními cenami za období roku 2014, 2013 a 2012, v rámci které, vše proběhlo v pořádku.

Pro vytvoření praktického pohledu na tvorbu převodních cen byla pro účely této práce společností EUROM poskytnuta kalkulace převodní ceny u konkrétního jí vyráběného produktu. Kalkulace tvorby transferové ceny konkrétního výrobku je v této práci vložena jako Příloha č. 2. Na základě kalkulace lze vidět, že k určení ceny pro prodej spojené osobě je nejdříve potřeba znát hodnotu tří složek výrobku:

- materiálu;
- práce (technologie);
- kooperace.

Materiál (v kalkulaci označován zkratkou M) představuje veškeré díly, komponenty, součástky apod., z kterých se výrobek skládá. Pro výrobu produktu uvedeného v kalkulaci je potřeba materiál jako konzola, držák, žebro atd. Tyto veškeré části potřebné k výrobě produktu jsou uvedeny v kusovníku, jehož sestavení je v režii konstruktérů. Hodnota materiálu se pak stanoví pomocí vážené průměrné ceny, tj. váženým průměrem nákupních cen. Pro účely tvorby převodních cen se následně vážená průměrná cena materiálu navýší o přírážku, která je stanovena v procentuální výši. Procento se liší podle toho, které spřízněné osobě bude výrobek prodán, v případě prodeje společnosti ROM je přírážka ve výši 8 %, pro prodej společností KOKS je přírážka rovna 4 %. Výsledkem přičtením přírážky je tedy vznik prodejní ceny. V přiložené kalkulaci je přírážka 4%, jelikož se jedná o výrobek pro jednu ze společností KOKS.

Práce a kooperace je v kalkulaci souhrnně označována písmenem O. Tyto dvě složky výrobku stanovuje technolog, jelikož ten předepisuje veškeré činnosti za použití materiálu nutné k výrobě produktu, jedná se např. o svařování, řezání, montáž, čištění nebo kontrolu. Prací se rozumí veškeré vlastní výkony podílející se na vzniku daného výrobku, kdežto kooperace znamená využití externích služeb. Vnějších služeb je společnost nucena využít, jelikož některé úpravy materiálu je nutno provést za použití specializovaných strojů či pracovníků, které však podnik nemá k dispozici. Externě prováděnými úpravami jsou pozinkování, obrábění, lakování a další povrchové úpravy. Technolog také vedle potřebných

výkonů stanoví normy práce, tj. potřebný čas. Pro zjištění prodejní ceny práce se doba nezbytná pro produkci daného výrobku vynásobí hodinou sazbou, která je stanovena dokumentací k převodním cenám. Prodejní cena kooperace se zjistí, podobně jako u materiálu, přičtením přírážky k nákupní ceně služby provedené externím podnikem.

Celková prodejní cena daného výrobku pro spojenou osobu, tj. převodní cena, se zjistí součtem prodejních cen jednotlivých složek výrobku. Výsledná prodejní cena je v kalkulaci uváděna jak v českých korunách, tak i v eurech.

4 Analýza potenciálního zdanění podílů na zisku

Z důvodu obav krácení daňové povinnosti se finanční správa rozhodla zaměřit prostřednictvím finančních úřadů na kontrolu nastavování převodních cen, a to pomocí zavedení přílohy k přiznání k dani z příjmů PO. Získané informace z podaných příloh daňová správa upotřebí při analýze, na jejíž základě jsou vybírány rizikové subjekty, u kterých by bylo vhodné provést daňovou kontrolu. Tato příloha byla daňovými poplatníky podávána poprvé za rok 2014, tudíž zatím nejsou shromážděny údaje v dostatečné časové řadě pro specifitější analýzy. Povinnost podání mají subjekty, které splňují alespoň jednu ze tří následujících podmínek:

- aktiva celkem více než 40 mil. Kč;
- čistý obrat více než 80 mil. Kč;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je více než 50;

a současně uskutečnily transakci se spřízněnou osobou se sídlem v zahraničí nebo vykázaly daňovou ztrátu či přijaly investiční pobídku v podobě slevy na dani a zároveň realizovaly transakci se spojenou osobou (se sídlem v zahraničí či tuzemsku). (Finanční správa, 2014)

Finanční správa již dříve prováděla kontroly převodních cen, avšak od zavedení povinné přílohy shrnující údaje o transakcích ve skupině se jejich počet razantně zvýšil, z čehož vyplývá i zvýšení doměrků daně (viz Tab. 4.1).

Tab. 4.1 Přehled doměřené daně v letech 2013 až 2016

Rok	Doměřená daň v Kč	Zvýšení ZD v Kč	Snížení daňové ztráty v Kč
2013	71 759 104	336 386 414	131 267 918
2014	59 402 410	259 612 320	244 221 586
2015	446 263 377	2 431 935 440	390 970 153
2016	886 116 252	4 783 203 802	8 502 980 932

Zdroj: KPMG (2017) + vlastní zpracování

Pro účely této práce byly na základě žádosti předložené Generálnímu finančnímu ředitelství získány veřejně nedostupné údaje z podaných daňových přiznání za roky 2014, 2015 a 2016, tyto údaje jsou obsahem Přílohy č. 3 této práce. V následujících podkapitolách jsou tato data analyzována, předmětem analýzy je především potenciální zdanění podílů na zisku.

4.1 Data poskytnutá Generálním finančním ředitelstvím

Veškeré získané údaje jsou za zdaňovací období započatá v roce 2014, 2015 a 2016 za celou Českou republiku, jelikož za toto období byla příloha daňového přiznání zatím podána. Jak již bylo řečeno, tato tříletá doba není dostatečně dlouhá na to, aby mohly být provedeny

některé analýzy s dostatečně vypovídajícími výsledky. Výsledky analýz jsou tedy pouze orientační, o to však je zajímavější očekávání budoucího vývoje získávaných údajů.

Jelikož spojené osoby, se kterými obchodní společnost EUROM, s.r.o. zkoumaná v kapitole 3 uskutečňuje transakce, mají sídlo v Nizozemsku, a stejně tak centrum celého holdingu je orientováno do Nizozemska, bylo požádáno o údaje vztahující se k této zemi. Všechny získané informace pocházejí ze Samostatné přílohy k položce 12 I oddílu. První část informací se týká položky 03 „Stát, ve kterém má spojená osoba sídlo“ a jsou následující:

- celkový počet podaných daňových přiznání s vyplněnou přílohou (přílohami) s kódem NL;
- celkový počet podaných příloh s kódem NL.

Druhá skupina informací vychází z obsahu tabulky C přílohy „Transakce se spojenou osobou“ za jednotlivá léta, konkrétně se jedná o řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté. Požadovanými údaji byly:

- celkový počet příloh s vyplněným řádkem 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté (dále jen také „řádkem 2“);
- celková částka;
- celková částka ze všech příloh s kódem NL.

4.1.1 Elementární analýza dat poskytnutých GŘ

V rámci získaných dat byla provedena základní analýza vztahů mezi jednotlivými skupinami dat, zjištěny byly následující skutečnosti. V období od roku 2014 do roku 2016:

- celkový počet podaných DAP s přílohou (přílohami) s kódem NL rostl;
- celkový počet podaných příloh s kódem NL rostl;
- celkový počet podaných příloh s vyplněným řádkem 2 Podíl na zisku – sloupec Přijaté rostl;
- celková částka přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob klesala;
- celková částka přijatých podílů na zisku od spojených osob se sídlem v Nizozemsku oscilovala;

Dále byl také vyčíslen:

- průměrný počet příloh s transakcemi do NL připadající na podniky obchodující s nizozemskými spřízněnými osobami;
- průměrný podíl na zisku tuzemských společností, které jsou příjemci podílů na zisku od spojených osob;

- podíl částky přijatých podílů na zisku od spřízněných osob se sídlem v Nizozemsku na celkové částce podílů na zisku přijatých v rámci mezinárodních skupin tuzemskými podniky;
- aritmetický průměr, medián, maximum a minimum každé skupiny údajů za daná období.

Růst celkového počtu podaných DAP s přílohou (přílohami) s kódem NL

Tento růst může být pravděpodobně zapříčiněn nárůstem zakládání nových dceřiných společností nizozemskými společnostmi v tuzemsku nebo naopak zakládáním dceřiných společností v Nizozemsku českými společnostmi, což také odpovídá celosvětovému trendu růstu počtu existujících skupin (Tuomala, 2016). Dalším z vysvětlení může být také, že se již existující tuzemské společnosti začaly připojovat k mezinárodním skupinám se spojenými osobami v Nizozemském království. Důvody tohoto zakládání společností v Nizozemsku mohou být pravděpodobně stabilní právní prostředí a výhodné daňové podmínky, které Nizozemsko nabízí. Nejčastějším trendem je však zakládání mateřských společností v Nizozemsku, jejichž prostřednictvím jsou pak české společnosti vlastněny. V roce 2015 mělo vlastníky se sídlem v Nizozemsku přes 4 tisíce českých podniků, což je nejvíce z celkového počtu vlastníků v daňových rájích, do nichž bylo Nizozemsko v rámci statistiky zahrnuto. (ČT24, 2016) Nizozemsko je totiž někdy díky svému příznivému daňovému systému pro mezinárodní podniky označováno za tzv. daňový ráj uvnitř EU (MF DNES, 2017). Nizozemsko se však neúčastní škodlivé daňové soutěže, jedná se pouze o stát, který nabízí vhodné podmínky pro růst a investice určitým skupinám podnikatelů (Hashimzade and Epifantseva, 2018). Mimo to také s Českou republikou uzavřelo pro české podniky výhodnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Do značné míry je redukováno či zcela eliminováno zdanění příjmů z dividend, úroků, kapitálových zisků a licenčních poplatků. Z těchto důvodů je i pro nizozemské společnosti výhodné zřizovat dceřiné společnosti v ČR. (Unie offshore poradců ČR, 2017)

Dalším důvodem by mohla být teprve prvotní podání příloh některých osob z důvodu zaměření kontrol finančních správ v tomto období na převodní ceny, avšak tato situace je málo pravděpodobná, jelikož mezinárodní skupiny jsou tvořeny velkými korporacemi, které disponují kvalitními daňovými poradci, a nemohly by si takové pochybení z důvodu ohrožení své pověsti dovolit.

Růst celkového počtu podaných příloh s kódem NL

Celkový počet podaných příloh s kódem NL roste, jelikož roste i počet podaných daňových priznání s přílohou s kódem NL, avšak růst počtu příloh je vyšší než růst samotných

DAP. Z takovéto růstové tendence lze vyvodit, že příčinou růstu je kromě důvodů uvedených v předchozích odstavcích také to, že české společnosti, které jsou součástí mezinárodní skupiny a již obchodují s nizozemskou spojenou osobu, začaly obchodovat s více spojenými osobami se sídlem v Nizozemsku, které již byly součástí skupiny nebo se třeba teprve ke skupině připojily, a tak se staly budoucími partnery českých společností v mezipodnikových transakcích.

Průměrný počet příloh s transakcemi do NL připadající na podniky uskutečňující transakce s nizozemskými spřízněnými osobami

Průměrný počet příloh s transakcemi do Nizozemska připadající na podniky, které uskutečňují tyto transakce, byl vypočten pomocí následujícího vztahu:

$$\bar{N}_P = \frac{N_P}{N_{DAP}}, \quad (4.1)$$

jehož jednotlivými parametry jsou:

- \bar{N}_P – průměrný počet příloh s transakcemi do NL podniků uskutečňujících tyto transakce;
- N_P – počet podaných příloh s kódem NL;
- N_{DAP} – počet podaných daňových přiznání s vyplněnou přílohou (přílohami) s kódem NL.

Dosazením do vzorce 4.1 byly provedeny následující výpočty.

$$\text{Výpočet pro rok 2014: } \bar{N}_{P\ 2014} = \frac{1\ 756}{1\ 120} = 1,5679$$

$$\text{Výpočet pro rok 2015: } \bar{N}_{P\ 2015} = \frac{2\ 111}{1\ 362} = 1,5499$$

$$\text{Výpočet pro rok 2016: } \bar{N}_{P\ 2016} = \frac{2\ 172}{1\ 375} = 1,5796$$

Dá se říct, že teoreticky každá druhá firma uskutečňuje řízené transakce se dvěma společnostmi se sídlem v Nizozemsku. Po praktické stránce je toto tvrzení těžko potvrditelné, jelikož např. pro účely práce vybraná účetní jednotka EUROM provádí transakce se čtyřmi spojenými osobami.

V roce 2015 se tento průměrný počet příloh na jednu tuzemskou firmu oproti roku 2014 snížil, jelikož se procentuálně navýšil počet tuzemských firem obchodujících s nizozemskými spojenými osobami, než počet spojených osob se sídlem v Nizozemsku uskutečňující transakce s tuzemskými společnostmi, které jsou součástí mezinárodních skupin.

V roce 2016 se průměrný počet příloh s kódem NL naopak vůči roku 2015 zvýšil, tzn. tuzemské společnosti již obchodující s nizozemskými spojenými osobami začaly obchodovat s dalšími spojenými osobami v rámci skupiny, které mají sídlo v Nizozemsku.

Růst celkového počtu podaných příloh s vyplněným řádkem 2 Podíl na zisku – sloupec Přijaté

V roce 2015 byl zaznamenán téměř 43% nárůst celkového počtu příloh s vyplněným řádkem 2, stejně tak v roce 2016, kdy taktéž došlo k nárůstu, avšak již jen ve výši 15 %.

K nárůstu počtu příloh s vyplněným řádkem 2 došlo pravděpodobně díky tomu, že se tuzemské společnosti, které jsou součástí skupiny, nově staly příjemci podílů na zisku, tj. staly se mateřskou společností zahraničních firem s vyplácejícími podíly na zisku, nebo zahraniční dceřiné společnosti teprve začaly vyplácet podíly na zisku, jelikož teprve začaly generovat zisk.

Pokles celkové částky přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob

Pokles v roce 2015 byl velmi razantní, téměř 70 %, v roce 2016 byl pokles o něco menší, a to 61%. Celkově se tedy v průběhu těchto 3 let podíly českých společností na zisku zahraničních spřízněných společností zřetelně snižovaly, a to i přesto, že počet podniků, od kterých české společnosti podíly na zisku přijímaly, se zvyšoval. Z tohoto lze vyvodit, že trendem je vyplácení podílů na zisku českým společnostem, ale v menších částkách. Na základě toho lze odhadovat, že se majetkové podíly českých společností v zahraničí snižují, tudíž se snižují i částky vyplácených podílů na zisku. Je také možné, že na místo výplaty podílů na zisku, jelikož ekonomika je v období konjunktury, je vyprodukovaný zisk dále investován, nebo je použit na úhradu ztrát minulých let. Z růstu počtu existujících skupin, jak uvádí Tuomala (2016), a podle růstu podaných DAP s přílohami do NL, podle čehož lze předpokládat i obecný růst DAP s přílohami s transakcemi do jiných zemí, lze usuzovat, že se české podniky stávají součástí mezinárodních skupin. České společnosti jsou však v holdingových strukturách většinou umístěny na nižších pozicích (Černý, 2015), z čehož plyne nemožnost příjmu podílů na zisku. Jedná se však pouze o odhad, přesná příčina zřetelného snižování částky přijatých podílů na zisku od spojených osob nebyla zjištěna.

Oscilace celkové částky přijatých podílů na zisku od spojených osob se sídlem v Nizozemsku

Zatímco v roce 2015 se oproti předchozímu roku podíly na zisku přijaté od spojených nizozemských osob výrazně snížily, a to o více jak 93 %, v roce 2016 se zvýšily oproti roku 2015 skoro o 261 %.

Snížení v roce 2015 odráží vývoj poklesu celkové částky podílů na zisku, kdežto zvýšení v roce 2016 neodpovídá obecnému pohybu celkové částky. Částečně by zvýšení ovšem mohlo korelovat s tím, že tuzemské podniky začaly více uskutečňovat transakce v rámci skupiny s nizozemskými společnostmi.

Průměrný podíl na zisku tuzemských společností, které jsou příjemci podílů na zisku od spojených osob

Pro výpočet průměrného podílu na zisku tuzemských podniků přijímajících podíly na zisku od spojených osob ze zahraničí byl použit tento vztah:

$$\overline{PZ}_C = \frac{PZ_C}{N_{PZ}} \quad (4.2)$$

s následujícími parametry:

- \overline{PZ}_C – průměrný podíl na zisku tuzemských podniků přijímajících podíly na zisku od spojených osob ze zahraničí;
- PZ_C – celková částka přijatých podílů na zisku z řádku 2 tabulky C přílohy;
- N_{PZ} – počet příloh s vyplněným řádkem 2 – sloupec Přijaté tabulky C.

Na základě vzorce 4.2 byly následně provedeny výpočty pro jednotlivé roky.

$$\text{Výpočet pro rok 2014: } \overline{PZ}_{C\ 2014} = \frac{8\ 993\ 148\ 785}{584} = 15\ 399\ 227\ \text{Kč}$$

$$\text{Výpočet pro rok 2015: } \overline{PZ}_{C\ 2015} = \frac{2\ 783\ 640\ 540}{834} = 3\ 337\ 698\ \text{Kč}$$

$$\text{Výpočet pro rok 2016: } \overline{PZ}_{C\ 2016} = \frac{1\ 085\ 396\ 309}{960} = 1\ 130\ 621\ \text{Kč}$$

Průměrné přijaté podíly na zisku tuzemských podniků od spojených osob klesají. Tato situace odpovídá klesající tendenci celkové částky podílů na zisku přijatých tuzemskými podniky od spojených osob. Částečným odůvodněním by mohlo být to, že dochází k procentuálně většímu snižování celkové částky podílů na zisku než procentuálnímu navýšení počtu příloh s vyplněným řádkem 2.

Podíl částky přijatých podílů na zisku od spřízněných osob se sídlem v Nizozemsku na celkové částce podílů na zisku přijatých v rámci mezinárodních skupin tuzemskými podniky

Za každý rok sledovaného období (tj. rok 2014, 2015, 2016) byl vyčíslen podíl částky přijatých podílů na zisku od spojených nizozemských osob na celkové částce přijatých podílů na zisku od spojených osob ze zahraničí, a to podle vzorce:

$$P_{NL} = \frac{PZ_{NL}}{PZ_C} \quad (4.3)$$

složeného z těchto parametrů:

- P_{NL} – podíl přijatých podílů od spojených osob z Nizozemska na celkové částce přijatých podílů od spojených osob;
- PZ_{NL} – částka přijatých podílů na zisku od spřízněných osob z Nizozemska;
- PZ_C – celková částka řádku 2 – sloupec Přijaté tabulky C přílohy.

Podle vzorce 4.3 byly provedeny následující výpočty.

$$\text{Výpočet pro rok 2014: } P_{NL\ 2014} = \frac{207\ 134\ 097}{8\ 993\ 148\ 785} = 0,0230$$

$$\text{Výpočet pro rok 2015: } P_{NL\ 2015} = \frac{13\ 866\ 861}{2\ 783\ 640\ 540} = 0,0050$$

$$\text{Výpočet pro rok 2016: } P_{NL\ 2016} = \frac{36\ 152\ 512}{1\ 085\ 396\ 309} = 0,0333$$

V roce 2014 tvořily podíly na zisku přijaté od nizozemských spojených osob přibližně 2,3 % z celkové částky přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob, v roce 2015 jen 0,5 % a v roce 2016 3,3 %. Procentuální podíl přijatých podílů na zisku od spojených osob z Nizozemska na celkové částce přijaté tuzemskými společnostmi v rámci mezinárodní skupiny kolísá, jelikož celková částka přijatých podílů na zisku z NL taktéž kolísá.

Aritmetický průměr, medián, maximum a minimum každé skupiny údajů za daná období

Pro každou položku, u níž jsou známy hodnoty za sledovaná léta 2014, 2015 a 2016, byly vypočteny základní statistické ukazatele, jejichž výsledky jsou obsahem následujících tabulek (Tab. 4.2, Tab. 4.3). Výpočty byly provedeny v MS Excel pomocí funkce „PRŮMĚR“, „MEDIÁN“, „MAX“ a „MIN“.

Tab. 4.2 Vypočtené statistické ukazatele jednotlivých skupin poskytnutých dat

Statistické ukazatele	celkový počet podaných DAP s vyplněnou přílohou (přílohami) s kódem NL	celkový počet podaných příloh s kódem NL
Aritmetický průměr	1 286	2 013
Medián	1 362	2 111
Maximum	1 375	2 172
Minimum	1 120	1 756

Zdroj: GFR (2017) + vlastní zpracování

Na základě výpočtu statistických ukazatelů bylo zjištěno, že průměrně za sledované období bylo podáno 1 286 DAP s vyplněnou přílohou či přílohami s kódem NL, kdy průměrný počet těchto příloh byl 2 013. Nejvíce bylo podaných DAP s přílohou (přílohami) obsahující transakce s nizozemskou spojenou osobou v roce 2016 a naopak nejméně v roce 2014, stejně tak tomu bylo u celkového počtu těchto příloh. Mediánu bylo v obou případech dosaženo v roce 2015.

Tab. 4.3 Vypočtené statistické ukazatele jednotlivých skupin poskytnutých dat

Statistické ukazatele	celkový počet příloh s vyplněným řádkem 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté	celková částka (řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté) v Kč	celková částka (řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté) ze všech příloh s kódem NL v Kč
Aritmetický průměr	793	4 287 395 211	85 717 823
Medián	834	2 783 640 540	36 152 512
Maximum	960	8 993 148 785	207 134 097
Minimum	584	1 085 396 309	13 866 861

Zdroj: GFR (2017) + vlastní zpracování

Za sledované období bylo podáno průměrně 793 příloh s vyplněným řádkem 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté s průměrnou částkou 4 287 395 211 Kč. Průměrná částka přijatých podílů na zisku z příloh s kódem NL byla 85 717 823 Kč. Nejvíce příloh s přijatými podíly na zisku bylo podáno v roce 2016, a to 960, kdy celková částka přijatých podílů na zisku byla minimální. Nejméně bylo podaných příloh 584 v roce 2014, kdy celková částka přijatých podílů na zisku byla naopak maximální. Částka přijatých podílů na zisku od spojených osob z Nizozemska dosáhla nejmenší výše 13 866 861 Kč v roce 2015, největší hodnoty 207 134 097 Kč v roce 2014. Střední hodnotou počtu příloh obsahujících přijaté podíly na zisku je 834, jejich celkové částky 2 783 640 540 Kč, částky příloh pouze s kódem NL 36 152 512 Kč.

4.1.2 Regresní a korelační analýza dat poskytnutých GFR

Účelem této kapitoly je pokusit se nalézt závislost vybraných dvojic položek z dat získaných GFR (viz Příloha č. 3). Pro matematický popis závislosti mezi dvěma vybranými znaky byla použita regresní a korelační analýza. Jelikož analýza spočívala v hledání závislosti jedné proměnné na jiné jediné proměnné, byla provedena jednoduchá regrese. Úkolem regrese proměnné y bylo najít takovou regresní funkci, která bude vyjadřovat závislost y na x . Proměnné x a y jsou závislé tehdy, pokud při změně proměnné x nastane změna proměnné y . Přitom za proměnné x a y byly vždy vybrány jednotlivé skupiny hodnot za analyzované období let 2014 až 2016. Pro vyhodnocení vhodnosti regresní funkce k vyjádření závislosti byl aplikován index korelace (I), index determinace (I^2) a koeficient korelace (r).

Oba indexy hodnotí přiléhavost naměřených bodů k příslušné regresní funkci a tím měří statistickou závislost dvou náhodných proměnných. Index determinace vyjadřuje, jaká část rozptylu proměnné y je způsobena závislostí na proměnné x , tzn. do jaké míry vystihuje

nalezená regresní funkce závislost y na x . Rozdíl mezi hodnotou 1 a hodnotou indexu determinace vyjadřuje, jaká část rozptylu proměnné y je způsobena náhodnými odchylkami. Čím více se indexy blíží 1, tím větší je vhodnost regresní funkce k vyjádření závislosti a bližší vztah zkoumaných veličin. Je-li hodnota indexů 0, pak jsou proměnné na sobě zcela nezávislé. Dle Kolektivu autorů (2002) je index korelace roven poměru dvou směrodatných odchylek:

$$I = \frac{s_{\tilde{y}}}{s_y}, \quad (4.4)$$

a to vyrovnaných hodnot ($s_{\tilde{y}}$) a naměřených hodnot (s_y). Index determinace je druhou mocninou indexu korelace:

$$I^2 = \frac{s_{\tilde{y}}^2}{s_y^2}, \quad (4.5)$$

je totiž roven podílu empirického rozptylu vyrovnaných hodnot a empirického rozptylu naměřených hodnot (Kolektiv autorů, 2002).

Korelační koeficient měří lineární závislost dvou náhodných proměnných, a na rozdíl od indexů nabývá hodnot -1 až 1 . Stejně jako indexy zkoumá sílu závislosti proměnné y na x , závislost je tím větší, čím se koeficient korelace blíží 1 či -1 . Záporný koeficient korelace značí nepřímou závislost, kladný naopak přímou závislost proměnných. Pro korelační koeficient platí následující:

$$r = \frac{s_{xy}}{s_x s_y}, \quad (4.6)$$

kde $s_x s_y$ je součin směrodatných odchylek proměnných x a y a s_{xy} představuje takzvanou kovarienci proměnných x a y . (Kolektiv autorů, 2002)

Obsahem následujících odstavců jsou výstupy provedených analýz jednotlivých závislostí. Výstupy jsou zjištěné regresní funkce, příslušné indexy determinace a korelace a korelační koeficienty. Pro upřesnění je vždy uvedeno, co je považováno za závislou proměnnou y a nezávislou proměnnou x . Jednotlivé obrázky (Obr. 4.1 až Obr. 4.4) zobrazují příslušné regresní funkce ve tvaru přímek a výpočty indexu korelace (v Obr. 4.1 až Obr. 4.4 „násobné R^2 “) a determinace (v Obr. 4.1 až Obr. 4.4 „hodnota spolehlivosti R^2 “) pomocí funkce „REGRESE“ v MS Excel. Koeficient korelace byl vypočten pomocí funkce „CORREL“.

Závislost celkové částky přijatých podílů na zisku od spojených osob ze zahraničí na počtu příloh s vyplněným řádkem 2 tabulky C

x = počet příloh s vyplněným řádkem 2 tabulky C

y = celková částka přijatých podílů na zisku od spojených osob ze zahraničí

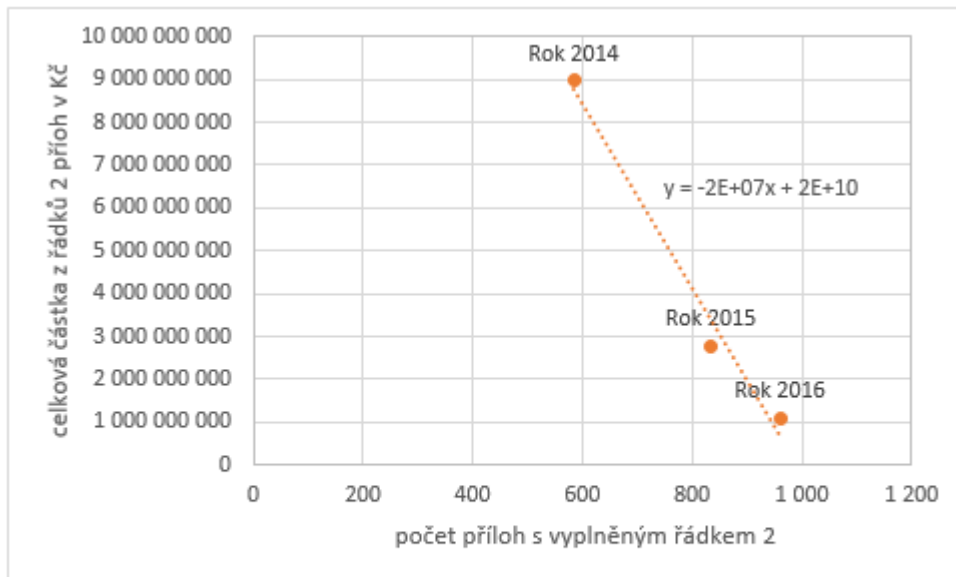
Zjištěná lineární regresní funkce: $y = -2 \cdot 10^7 x + 2 \cdot 10^{10}$

Index determinace: 0,9832

Index korelace: 0,9916

Korelační koeficient: – 0,9916

Obr. 4.1 Ukazatele závislosti celkové částky přijatých podílů na zisku od spojených osob ze zahraničí na počtu příloh s vyplněným řádkem 2 tabulky C



Regresní statistika	
Násobné R	0,991558129
Hodnota spolehlivosti R	0,983187523

Zdroj: vlastní zpracování

Závislost celkového počtu podaných příloh s kódem NL na počtu podaných DAP s přílohou či přílohami obsahující kód NL

x = počet podaných daňových přiznání s přílohou (přílohami) obsahující kód NL

y = počet podaných příloh s kódem NL

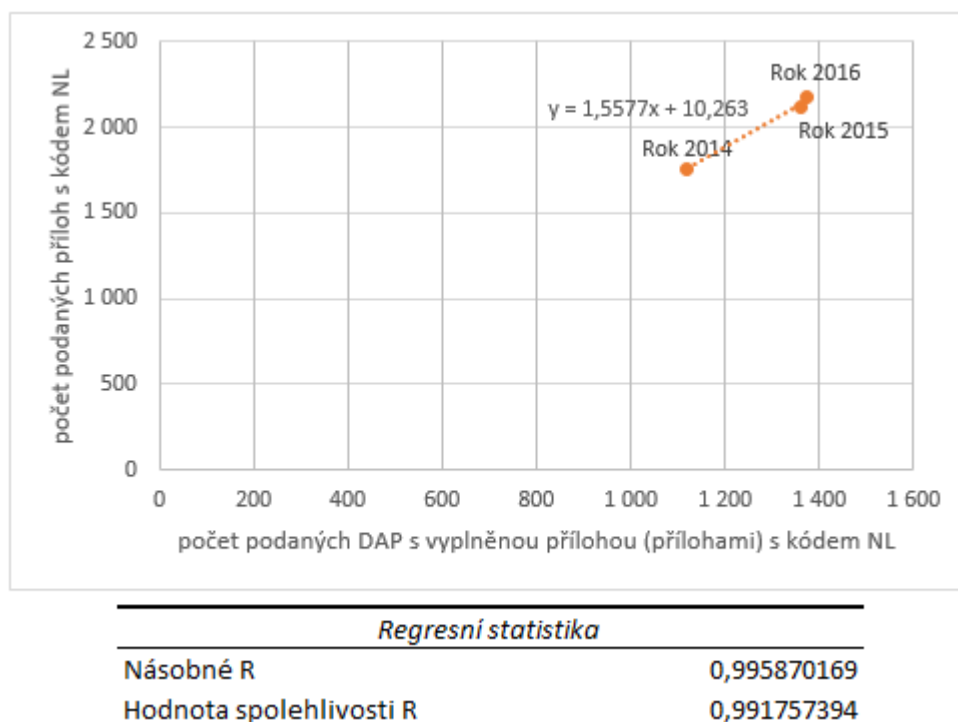
Zjištěná lineární regresní funkce: $y = 1,5577x + 10,263$

Index determinace: 0,9918

Index korelace: 0,9959

Korelační koeficient: 0,9959

Obr. 4.2 Ukazatele závislosti celkového počtu podaných příloh s kódem NL na počtu podaných DAP s přílohou (přílohami) obsahující kód NL



Zdroj: vlastní zpracování

Závislost celkové částky podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob na celkové částce přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob

x = celková částka podílů na zisku přijatých od zahraničních spojených osob

y = celková částka podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob

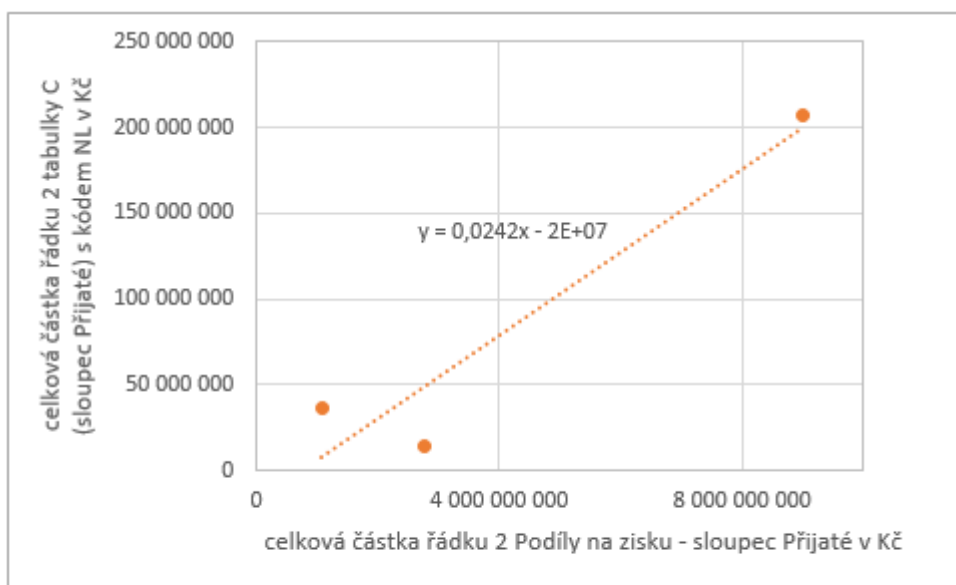
Zjištěná lineární regresní funkce: $y = 0,0242x - 2 \cdot 10^7$

Index determinace: 0,9064

Index korelace: 0,9520

Korelační koeficient: 0,9520

Obr. 4.3 Ukazatele závislosti celkové částky podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob na celkové částce přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob



Regresní statistika	
Násobné R	0,95202918
Hodnota spolehlivosti R	0,906359559

Zdroj: vlastní zpracování

Závislost celkové částky podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob na počtu příloh s vyplněným řádkem 2 tabulky C

x = počet příloh s vyplněným řádkem 2 tabulky C

y = celková částka přijatých podílů na zisku od nizozemských spojených osob

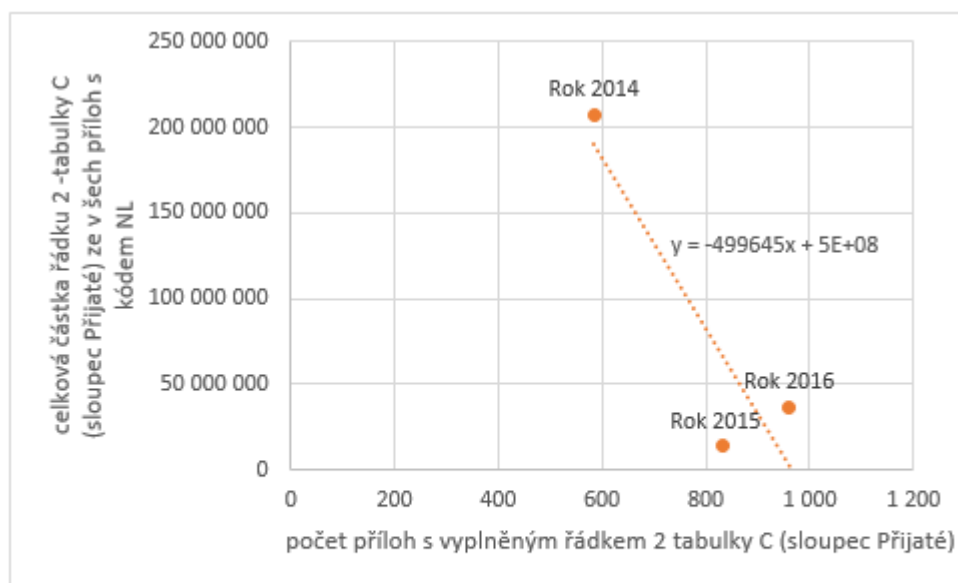
Zjištěná lineární regresní funkce: $y = -499\,645x + 5 \cdot 10^8$

Index determinace: 0,8179

Index korelace: 0,9043

Korelační koeficient: - 0,9043

Obr. 4.4 Ukazatele závislosti celkové částky podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob na počtu příloh s vyplněným řádkem 2 tabulky C



Regresní statistika	
Násobné R	0,904314473
Hodnota spolehlivosti R	0,817784665

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě zjištěných indexů korelace lze vyvodit, že při všech zjišťovaných závislostech je více než 90 % rozptylu popsáno regresní funkcí. Stejně tak podle zjištěných indexů korelace je ve všech případech zjišťované závislosti rozptýlení způsobeno více než z 81,5 % regresní funkcí, zbytek je způsoben odchylkami.

V rámci regresní analýzy byly zjišťovány pouze lineární regresní funkce, neboť pro kvadratickou funkci by byl jak index determinace, tak index korelace vždy roven 1. Důvodem je to, že kvadratická funkce je vždy popsána parabolou a jelikož sledované období obsahuje pouze 3 hodnoty sledovaných proměnných, jenž představují v grafu 3 body, které bude parabola pokaždé protínat. Z důvodu provedení pouze lineární regresní analýzy se korelační koeficient a index korelace v absolutní hodnotě rovnají, jelikož koeficient korelace zkoumá právě lineární závislost.

Analýzou bylo zjištěno, že ve všech případech lze zjišťovanou závislost popsat regresní funkcí, tj. že zkoumané veličiny jsou vzájemně závislé a jejich vzájemný vztah lze regresní funkcí popsat. Odůvodněním závislosti jsou hodnoty indexů korelace a determinace a korelačního koeficientu, které se blíží 1, popř. -1. Z celkově čtyřech zkoumaných vztahů byla zjištěna největší závislost mezi celkovou částkou přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob a celkovým počtem podaných příloh s vyplněným řádkem 2 tabulky C.

Nejmenší závislost byla zaznamenána ve vztahu celkové částky přijatých podílů na zisku od nizozemských společností a celkovým počtem podaných příloh s vyplněným řádkem 2 tabulky C. Výsledek je však ovlivněn tím, že je zkoumána pouze krátká časová řada v podobě tří období. Pro skutečně vypovídající analýzu by bylo potřeba rozšířit časovou řadu o další data, což bohužel zatím není možné, jelikož tato příloha shrnující transakce se spojenými osobami je daňovými subjekty podávána teprve od roku 2015, a to za zdaňovací období roku 2014. I přes nedostatečné množství dat by však tato práce mohla být využita jako klíčový podklad pro budoucí analýzy, jejichž výsledky budou jistě zasluhovat pozornost. Předpokladem však je, že vývoj dat týkajících se přílohy bude pokračovat v současném trendu bez výrazných změn, prozatím lze tento vývoj pouze odhadovat.

4.2 Potenciální zdanění podílů na zisku

Systém zdanění podílů na zisku ve vztahu spojených osob je upraven § 19 odst. 3 zákona o DZP, který je zároveň implementací Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Podle tohoto ustanovení jsou podíly na zisku přijaté ve prospěch mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem ČR, od dceřiné společnosti s rezidentstvím v jiném členském státu EU osvobozeny od daně z příjmů. Toto osvobození platí, je-li podíl mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné společnosti alespoň 10 %, přičemž tato majetková účast musí trvat alespoň 12 měsíců, tuto časovou podmínku však lze splnit dodatečně. (Kolektiv autorů, 2017) Z definice spojených osob a ustanovení § 19 zákona o DZP plyne, že podíly na zisku spojených osob s rezidentstvím v ČR přijaté od dceřiných spojených osob z EU jsou tudíž osvobozeny. Díky osvobození podílů na zisku přijatých českými společnostmi od spřízněných osob se sídlem v jiném členském státě EU není z této závislé transakce odváděna žádná daň.

Podíly na zisku jsou také jedním z důsledků vzniku účasti v mezinárodní skupině. Díky vzniku majetkové účasti jedné společnosti ve druhé se podniky stávají spojenými osobami, které pak spolu sdílí nejen např. výrobu, rizika a jejich řízení, ale také především i zisk. Nejenže jsou podíly na zisku jednou z možných prováděných transakcí mezi spřízněnými podniky, ale jejich výše je ovlivňována dalšími uskutečněnými transakcemi. Převodní ceny totiž mají vliv na výši zisku, a tím i na výši jeho vyplácených podílů. (Hughes, 2015) Podíly na zisku také mohou vzniknout v důsledku použití metody profit split, která spočívá v rozdělení zisku, pro stanovení převodní ceny. Tato metoda se však používá jen zřídka a zároveň jsou české společnosti umístěny na nižších úrovních struktury skupin, tudíž jejich míra, kterou přispívají

k ziskovosti transakcí, je nízká. Částka vzniklých podílů na zisku použitím metody rozdělení zisku je tudíž zanedbatelná.

Účelem této kapitoly je tedy ukázat, jaký dopad by mohlo mít zdaňování podílů na zisku. Jednou z implikací aplikace daně z příjmů právnických osob na podíly na zisku by byl dopad na státní rozpočet, konkrétně na příjmy z daní. Následující tabulka (Tab. 4.4) ukazuje, jaká částka by státu navíc mohla do státního rozpočtu plynout, kdyby podíly na zisku přijaté od spojených osob nebyly osvobozeny od daně z příjmů PO. Pro účely výpočtu potenciálního zdanění byly vybrány přijaté podíly na zisku konkrétně od nizozemských spřízněných podniků z důvodu dostupnosti dat představujících celkové částky přijatých podílů na zisku z příloh s kódem NL (viz Příloha č. 3). Výpočet potenciální daně (d_p) byl proveden podle vzorce:

$$d_p = PZ_{NL} \cdot t, \quad (4.7)$$

kde PZ_{NL} je částka řádku 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté z příloh s kódem NL za zkoumané období a t je sazba daně. Použitá sazba daně je 19 %.

Tab. 4.4 Potenciální zdanění podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob

Rok	Celková částka (řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté) z příloh s kódem NL v Kč	Potenciální daň z celkové částky (řádek 2 – sloupec Přijaté) z příloh s kódem NL v Kč
2014	207 134 097	39 355 478
2015	13 866 861	2 634 704
2016	36 152 512	6 868 977

Zdroj: GFR (2017) + vlastní zpracování

Výpočet pro rok 2014: $d_p = 207\,134\,097 \cdot 0,19 = 39\,355\,478$ Kč

Výpočet pro rok 2015: $d_p = 13\,866\,861 \cdot 0,19 = 2\,634\,704$ Kč

Výpočet pro rok 2016: $d_p = 36\,152\,512 \cdot 0,19 = 6\,868\,977$ Kč

Kdyby byly podíly na zisku přijaté českými podniky od jejich spojených osob z Nizozemska zdaňovány daní z příjmů právnických osob, byl by v roce 2014 příjem z daní vyšší téměř o 39,4 milionů Kč, v roce 2015 by byla vybraná daň vyšší o 2,6 milionů Kč a v roce 2016 téměř o 6,9 milionů Kč. V případě, že by se tedy na podíly na zisku přijaté českými společnostmi od spojených osob v zahraničí globálně vztahovala daň z příjmů, byl by teoreticky příjem z daní vyšší až o několik miliard. Společnosti by však v takovém případě jistě vyplácení podílů na zisku značně omezily a mohlo by se zvýšit riziko nelegálního přesouvání zisku do mateřských společností, a to například prostřednictvím převodních cen či vyšších úroků. Snahy o vyhýbání se daňové povinnosti by tedy pravděpodobně byly negativním

dopadem zdanění podílů na zisku. Vyplácení podílů na zisku mezi spojenými osobami by pak patrně představovalo zvýšený rizikový faktor daňové politiky. Z tohoto pohledu je teoreticky existence možnosti osvobození přijatých podílů na zisku ve vztahu mateřské a dceřiné společnosti jakýmsi ochranným mechanismem pro zabránění daňovým podvodům. Osvobození přijatých podílů na zisku od spojených osob lze taktéž chápat jako investiční pobídku, potenciální zdanění by tedy mohlo mít vliv na rozhodnutí investorů o zakládání společností v ČR.

Uvalení daně na příjem podílů na zisku od spojených osob by sice znamenal pozitivum ve vztahu ke státnímu rozpočtu, je však třeba vzít v úvahu i možnost vzniku negativních důsledků, které by i mohly nad pozitivním dopadem převážet.

5 Závěr

Skutečnost, že společnosti využívají nejrůznějších synergií mezi spolupracujícími členy holdingů je plně legitimní (Hashimzade and Epifantseva, 2018) a z ekonomického ohledu naprosto racionální, díky možnostem realizace úspor na straně nákladů, specializaci a dalším optimalizačním strategiím, které znamenají ekonomickou úsporu, skupiny většinou vznikají. Záměrem zákonné úpravy pro stanovení převodních cen není bránit takovým synergiím, které znamenají ekonomickou úsporu obecně, ale takovým majícím za účel uměle přizpůsobit tok ekonomických hodnot mezi spolupracujícími subjekty s cílem ovlivnit základ daně daňového subjektu. (Kolektiv autorů, 2016)

Přesouvání zisků do jiných daňových jurisdikcí, v nichž se nenachází zdroje dosaženého zisku, za účelem úspory či vyhnutí se daňové povinnosti je celosvětovým problémem (Thom, 2017). OECD naštěstí zahájilo včasnou reakcí boj proti transferům zisků vytvořením akčního plánu BEPS, jehož součástí je i transfer princing (Hughes, 2015).

Podstata BEPS a jeho význam byl popsán v první ze tří hlavních částí, do kterých pro dosažení stanoveného cíle byla práce rozdělena. V první části byly dále vysvětleny základní pojmy týkající se převodních cen a vytyčena právní úprava převodních cen ze strany české legislativy, evropského práva a OECD. Teoretická kapitola také uvádí, proč je důležité sestavovat dokumentaci k převodním cenám a co by měla obsahovat, a jaké jsou přípustné metody ocenění transakcí mezi spojenými osobami.

Druhá část práce se již zabývá konkrétní obchodní společností, která je součástí mezinárodní skupiny. Nejprve byla vybraná společnost charakterizována z pohledu finanční situace, historického vývoje a jejího postavení v holdingové struktuře a následně byla provedena analýza její politiky převodních cen. Analýza byla provedena na základě poskytnuté dokumentace k převodním cenám, daňového přiznání včetně příloh, kalkulace ocenění konkrétního výrobku a osobní konzultace. Provedením analýzy byl získán praktický náhled na problematiku převodních cen a uplatnění konkrétní metody v praxi. Bylo zjištěno, jaký je přesný úkol společnosti v rámci skupiny, jakým způsobem stanovuje převodní ceny, jaké transakce se spojenými osobami uskutečňuje a jaký je její pohled na sestavování dokumentace a převodní ceny obecně, tedy výhody a nevýhody transfer pricingu z pohledu její praxe.

V třetí části byla provedena analýza potenciálního zdanění podílů na zisku na základě poskytnutých dat GFR. Data představující vztah k Nizozemsku byla zvolena v souvislosti s umístěním sídla mateřské společnosti obchodní společnosti zkoumané v druhé části. Podíly na zisku byly vybrány jako jeden z důležitých aspektů mezi spojenými osobami, které jsou

samotnou transakcí, a přitom jsou ovlivňovány převodními cenami ostatních transakcí, z důvodu jejich vlivu na výši zisku, tj. i na vyplácené podíly. Nejdříve však byla provedena elementární analýza dat pomocí základních statistických charakteristik, ze které bylo například zjištěno, že se zvyšuje jak počet firem uskutečňujících transakce se spojenými osobami se sídlem v Nizozemsku, tak počet samotných spojených nizozemských osob, se kterými jsou transakce uskutečňovány nebo že se snižuje celková částka přijatých podílů na zisku českými společnostmi od spřízněných osob ze zahraničí. Provedena byla rovněž analýza regresní a korelační analýza pro zjištění závislostí mezi jednotlivými vybranými skupinami dat. V neposlední řadě pak byla vypočtena potenciální daň, která by byla odvedena z přijatých podílů na zisku od spojených nizozemských osob, v případě jejich neosvobození, a bylo diskutováno, jaké dopady by tedy mohlo mít případné zdanění podílů na zisku. Časová řada zkoumaných dat, je však prozatím krátká, avšak transfer pricing bude i nadále hojně diskutovaným tématem, proto by mohly výsledky analýz sloužit jako podklad pro budoucí větší rozборы dat.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

- [1] CULLIS, John G. and Philip R. JONES. *Public Finance and Public Choice: Analytical Perspectives*. 3rd ed. Oxford: Oxford University Press, 2009. 531 s. ISBN 978-0-19-923478-3.
- [2] HASHIMZADE, Nigar and Yuliya EPIFANTSEVA. *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research*. London: Routledge, Taylor & Francis Group, 2018. 476 s. ISBN 978-1-138-94134-2.
- [3] HUGHES, Jane Frecknall. *The Theory, Principles and Management of Taxation: An Introduction*. London: Routledge, Taylor & Francis Group, 2015. 162 s. ISBN 978-0-415-43233-7.
- [4] JAMES, Simon R. and Christopher NOBES. *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. 17th ed. Birmingham: Fiscal Publications, 2017. 326 s. ISBN 978-1-906201-35-7.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. *Statistika*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2002. 162 s. ISBN: 80-248-0131-0
- [7] MILLER, Angharad and Lynne OATS. *Principles of International Taxation*. 5th ed. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2016. 912 s. ISBN 978-1-78043-785-9.
- [8] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [9] STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [10] THOM, Michael. *Tax Politics and Policy*. New York: Routledge, 2017. 263 s. ISBN 978-1-13818338-4.
- [11] TUOMALA, Matti. *Optimal Redistributive Taxation*. Oxford: Oxford University Press, 2016. 487 s. ISBN 978-0-19-875341-4.

b) Články v odborných časopisech

- [12] KOLEKTIV AUTORŮ. Převodní ceny v České republice v roce 2016. *Bulletin KDP ČR*. 2016, č. 2, s. 5-41. ISSN 1211-9946.

c) Elektronické dokumenty a ostatní

Elektronické dokumenty

- [13] ACCACE ČESKÁ REPUBLIKA. *Převodní ceny v roce 2017* [online]. Accace [10. 12. 2017]. Dostupné z: <https://accace.cz/wp-content/uploads/sites/5/2017/03/2017-Prevodni-ceny-v-ceske-republice-CZ-1.pdf>
- [14] ČERNÝ, Aleš. *Na prodej jsou stovky českých firem. Přišla výměna generací.* [online]. iDNES [10. 3. 2018]. Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/stovky-ceskych-firem-jsou-na-prodej-na-transakcich-se-daji-vydelat-velke-penize-gcn-/ekonomika.aspx?c=A151222_150551_ekonomika_rts
- [15] ČT24. *Alena Schillerová v pořadu Otázky Václava Moravce dne 20.3.2016* [online]. MFČR [20. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/alena-schillerova-v-poradu-otazky-vaclav-24366>
- [16] DELOITTE. *Daňové novinky březen 2017* [online]. Deloitte [11. 12. 2017]. Dostupné z <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/tax-news-1703>
- [17] FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční úřady se při daňových kontrolách zaměří na převodní ceny* [online]. Finanční správa [1. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti/financni-urady-prevodni-ceny-5486>
- [18] FINANČNÍ SPRÁVA. *Sdělení k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting, CbCR)* [online]. Finanční správa [12. 12. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR_Sdeleni.pdf
- [19] KOMORA DAŇOVÝCH PORADČŮ ČR. *Mnohostranná dohoda implementující BEPS byla podepsána* [online]. KDP ČR [9. 12. 2017]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/mnohostranna-dohoda-implementujici-beps-byla-podepsana>
- [20] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Mezinárodní iniciativy proti vyhybání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online]. MFČR [29. 12. 2017]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>
- [21] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Mnohostranná dohoda (CbCR)* [online]. MFČR [9. 2. 2018]. Dostupné z:

- <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cber>
- [22] MLADÁ FRONTA DNES. *Rozhovor s Milenou Hrdinkovou o problematice daňových rájů* [online]. MFČR [20. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2017/rozhovor-s-milenou-hrdinkovou-o-problema-30065>
- [23] OECD (2018a). *About the Inclusive Framework on BEPS* [online]. OECD [20. 1. 2018]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>
- [24] OECD (2018b). *BEPS Actions* [online]. OECD [20. 1. 2018]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>
- [25] OECD (2018c). *Country-by-country reporting* [online]. OECD [20. 1. 2018]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm>
- [26] OECD (2018d). *Members of the Inclusive Framework on BEPS* [online]. OECD [16. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>
- [27] OECD (2018e). *Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CbC MCAA) and signing dates* [online]. OECD [1. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>
- [28] PWC. *Base and Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan* [online]. PwC [10. 1. 2018]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps.html>
- [29] PWC. *Poslanecká sněmovna schválila Country-by-Country Reporting* [online]. PwC [12. 1. 2017]. Dostupné z: http://pwc-ceska-republika.blogs.com/pwc_ceska_republika_news/2017/07/poslaneck%C3%A1-sn%C4%9Bmovna-schv%C3%A1lila-country-by-country-reporting.html
- [30] RADA EVROSPKÉ UNIE. *Unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti* [online]. European Council, Council of European Union [20. 1. 2018]. Dostupné z: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/cs/pdf>
- [31] ŘEHÁK, Zdeněk a Soňa SEIDLOVÁ. *Směrnice OECD o převodních cenách 2017* [online]. Daňovky.cz [13. 12. 2017]. Dostupné z: <http://danovky.cz/cs/smernice-oecd-o-prevodnich-cenach-2017>

- [32] SZMARAGOWSKI, Daniel. *Finanční správa si zamilovala převodní ceny* [online]. KPMG [13. 12. 2017]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2017/09/prevodni-ceny.html>
- [33] UNIE OFFSHORE PORADCŮ ČR. *Nizozemsko* [online]. Unie Offshore [21. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.unieoffshore.cz/?page=nizozemsko>
Zákony a jiné právní předpisy
- [34] Arbitrážní konvence č. 90/436/EHS o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky ze dne 23. července 1990. In: *Úřední věstník C*, č. 160/2005, s. 11-22. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1522659083079&uri=CELEX:41990A0436>
- [35] Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#.Wox3R-ciGM8
- [36] Pokyn D-10 o službách s nízkou přidanou hodnotou. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>
- [37] Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (2010a). Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>
- [38] Pokyn D-333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>
- [39] Pokyn D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (2010b). Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>
- [40] Pokyn GFŘ D-22, č.j.: 5606/15/7100-10, ze dne 6. 2. 2015. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/cleneni-podle-dani/dane-z-prijmu/2015>

- [41] Rozhodnutí Komise ze dne 26. ledna 2015, kterým se zřizuje skupina odborníků s názvem „Společné fórum EU pro převodní ceny“ (2015/C 28/05). In: *Úřední věstník C*. Dostupné z: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32015D0128\(01\)&qid=1517214313493&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32015D0128(01)&qid=1517214313493&from=EN)
- [42] Sdělení Komise Evropského parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci Společného fóra EU pro vnitropodnikové oceňování v období od července 2012 do ledna 2014 (COM/2014/0315 final). In: *Úřední věstník C*. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52014DC0315&qid=1517214313493&from=EN>
- [43] Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#.WmhyFzciGM8
- [44] Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. In: *Úřední věstník L*, č. 345/2011, s. 218-226. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0096-20150217>
- [45] Směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní. In: *Úřední věstník L*, č. 146/2016, s. 8-21. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1519157613061&uri=CELEX:32016L0881>
- [46] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1997, částka 54, s. 150-155. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=151/1997&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smloovy
- [47] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 586-588. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smloovy

Ostatní

[48] Transfer Pricing Documentation KOKS Group B.V. – EUROM, s.r.o. 2016

[49] Výroční zpráva obchodní společnosti EUROM, s.r.o. za rok 2016. Dostupná také z:

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl->

[detail?dokument=48137917&subjektId=596661&spis=721330](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=48137917&subjektId=596661&spis=721330)

Seznam zkratk

ALP	Arm's Length Principle
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbC	Country by Country
CBC MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports
CFC	Controlled Foreign Corporation
CPM	Comparable Profit Method
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method
ČR	Česká republika
DAC4	4th Directive on Administrative Cooperation
DAP	daňové přiznání
EU	Evropská unie
G20	The Group of Twenty (Skupina 20)
GŘ	Generální finanční ředitelství
IČO	identifikační číslo osoby
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
MF	Ministerstvo financí
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PO	právníkové osoby
RPM	Resale Price Method
TNMM	Transactional Net Margin Method
USA	Spojené státy americké
ZD	základ daně

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018


.....
Bc. Michaela Řehová

Seznam příloh

- | | |
|--------------|---|
| Příloha č. 1 | Obsah dokumentace k převodním cenám podle konceptu EU |
| Příloha č. 2 | Kalkulace převodní ceny pro konkrétní výrobek |
| Příloha č. 3 | Data ze Samostatné přílohy k položce 12 I oddílu k daňovému přiznání
k dani z příjmů právnických osob poskytnutá GFR |